

جامعة العلوم الاسلامية العالمية
كلية الدراسات العليا
قسم المحاسبة

أثر استخدام أساليب المحاسبة الادارية الحديثة والتقليدية على الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان - (دراسة تحليلية)

إعداد

صلاح الدين علي عبدالكريم النسور

إشراف

الدكتور سليمان عطية

قُدّمت هذه الاطروحة استكمالًا لمتطلبات درجة الدكتوراه في تخصص المحاسبة في جامعة العلوم الإسلامية العالمية

عمان 2016/11/2



جامعة العلوم الاسلامية العالمية

كلية الدراسات العليا
قسم المحاسبة

أثر استخدام أساليب المحاسبة الادارية الحديثة والتقليدية على الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان-(دراسة تحليلية)

The Impact of Using Modern and Traditional Management Accounting Approaches on Profitability in the Industrial Public Companies Listed on Amman Stock Exchange - (An-analytical Study)

إعداد

صلاح الدين علي عبدالكريم النسور

إشراف

الدكتور سليمان عطية

قُدّمت هذه الاطروحة استكمالًا لمتطلبات درجة الدكتوراه في تخصص المحاسبة في جامعة العلوم الإسلامية العالمية

عمان 2016/11/2



جامعة العلوم الاسلامية العالمية
كلية الدراسات العليا
قسم المحاسبة

أثر استخدام أساليب المحاسبة الادارية الحديثة والتقليدية على الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان - (دراسة تحليلية)

The Impact of Using Modern and Traditional Management Accounting Approaches on Profitability in the Industrial Public Companies Listed on Amman Stock Exchange - (An-analytical Study)

إعداد

صلاح الدين علي عبدالكريم النسور

إشراف

الدكتور سليمان عطية

قُدّمت هذه الاطروحة استكمالًا لمتطلبات درجة الدكتوراه في تخصص المحاسبة في جامعة العلوم الإسلامية العالمية

عمان 2016/11/2

ب

أثر استخدام أساليب المحاسبة الادارية الحديثة والتقليدية على الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان (دراسة تحليلية)

The Impact of Using Modern and Traditional Management Accounting Approaches on Profitability in the Industrial Public Companies Listed on Amman Stock Exchange - (An-analytical Study)

إعداد الطالب: صلاح الدين علي النسور

إشراف الدكتور: سليمان عطية

نوقشت هذه الاطروحة وأُجيزت بتاريخ 2016/11/2

أعضاء لجنة المناقشة:

أعضاء لجنة المناقشة	الجامعة	التوقيع
1- الدكتور سليمان عطية (رئيساً ومشرفاً)	العلوم الإسلامية العالمية	....
2- الدكتور عبدالستار الكبيسي (عضواً)	العلوم الإسلامية العالمية	....
3- الدكتور رضوان العناتي (عضواً)	العلوم الإسلامية العالمية	....
4- الدكتور محمد شبيطه (عضواً خارجياً)	عمان العربية	....

The World Islamic Science &Education University (wise)
Faculty of Graduate Studies
Dept. of Accounting



The Impact of Using Modern and Traditional Management Accounting Approaches on Profitability in the Industrial Public Companies Listed on Amman Stock Exchange - (An-analytical Study)

Prepared by: Salah Al-Deen Ali Nsour

Supervised by: Dr. Sulaiman Atia

"A Dissertation Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy in Accounting at the World Islamic Science & Education University"

The World Islamic Science & Education University
Amman on 2\11\2016

بسم الله الرحمن الرحيم

"وَلَسَوْفَ يُعْطِيكَ رَبُّكَ فَتَرْضَىٰ"

الآية 5 : سورة الضحى

صدق الله العظيم

التفويض

أنا صلاح الدين علي النسور، أفوّض جامعة العلوم الإسلامية العالمية بتزويد نسخ من اطروحتي المعنونة بـ **"أثر استخدام أساليب المحاسبة الادارية الحديثة والتقليدية على الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان - (دراسة تحليلية)"**. ورقيًا وإلكترونيًا للمكتبات، أو المنظّمات، أو الهيئات والمؤسسات المعنية بالأبحاث والدراسات العلمية عند طلبها.

الاسم : صلاح الدين علي النسور

التاريخ : 20 / 11 / 2016

التوقيع :

الإهداء

إلى من يصلى عليه كل من في السموات والأرض...

إلى من أحببناه ولم نراه ونتمنى أن نراه ... محمد صلى الله عليه وسلم ،

إلى روح والدي الطاهرة ... أسكنه الله فسيح جناته ،

إلى والدتي ... النور لقلبي وعيني ،

إلى زوجتي الدكتورة سيما وأولادي عمر وعبدالله والمعتزبالله... حباً وتقديراً ،

إلى أخوتي رندا ومازن ورولا وربى ورماح وعريب ورباب واحمد وديانا ... شموع الحنان المضاءة ،

إلى دولة الدكتور عبدالله النسور ... العم العزيز وصاحب الفضل الكبير.

الشكر والتقدير

اللهم إني أسألك خوف العالمين بك وعلم الخائفين منك، اللهم أنفعنا بما علمتنا وعلمنا ما ينفعنا، وصلاة الله وسلامه على سيدنا محمد وعلى آله وأصحابه أجمعين، أما بعد،

لا يسعني إلا أن أسجد لله تعالى شكراً على كرمه وفضله وعلى ما منحه لي من عزم وصبر وتوفيق في إتمام هذا البحث المتواضع، فالحمد لله على ما أعطى والشكر له على ما وهب وأنعم، فما كان لشيء أن يجري في ملكه إلا بمشيئته جل شأنه في علاه.

وأتقدم باسمى آيات الشكر والعرفان للمشرف الدكتور سليمان عطيه لما لم يدخره علي من جهد وسعة صدر وعلم واسع وخلق طيب وحلم العلماء لتفضله بالإشراف على هذا البحث المتواضع. كما أشكر الأساتذة الكرام الذين قاموا بتحكيم الإستبانة، والشكر الموصول لأساتذتي الأفاضل في جامعة العلوم الاسلامية العالمية وكل شخص قدم لي المشورة والرأي لإتمام هذا العمل المتواضع، كما أشكر الأفاضل لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول المناقشة.

ولا يفوتني أن أثني على كل من ساعدني في هذا البحث بتزويدي بالمعلومات والمراجع العلمية والمعلومات والإحصاءات والمشورة متمنياً للجميع التوفيق.

الباحث

فهرس المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الملاحق

الملخص

أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية على الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان - (دراسة تحليلية)

إعداد: صلاح الدين علي النسور

إشراف الدكتور: سليمان عطية

تاريخ المناقشة: 2016/11/2

هدفت هذه الدراسة الى التعرف على أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية على الربحية متمثلة بنسب الربحية (العائد على الأصول والعائد على الاستثمار والعائد على حقوق الملكية والعائد على المبيعات) في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان خلال الفترة (2010-2015).

ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة لدراسة المتغيرات المستقلة حيث تم احتساب المتغير التابع من القوائم المالية المدرجة في بورصة عمان. وتم توزيع (185) استبانة وخضع منها (130) استبانة صالحة للدراسة وبما نسبته (70.3%)، حيث أن عينة الدراسة تمثلت في المديرين الماليين ورؤساء اقسام المحاسبة والمحاسبين الاداريين ومحاسبي التكاليف والمدققين الداخليين.

استخدمت الدراسة البرنامج الاحصائي (EVIEWS)، لاجراء الاختبارات الضرورية للتأكد من ملائمة بيانات الدراسة للتحليل الاحصائي ولتقييم فرضيات الدراسة، والتي أهمها اختبار الانحدار الخطي المتعدد. ومن أهم النتائج التي توصلت اليها هذه الدراسة أنه يتم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، مع ملاحظة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بشكل أكثر من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، مما يدل على أنه ما زال هناك عدم معرفة كافية بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان. حيث بلغ الأكثر تطبيقاً من بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة هو أسلوب إدارة الجودة الشاملة ثم يليها أسلوب التحسين المستمر، بينما أقلها كان أسلوب 6 سيجما، وقد أظهرت الدراسة أن الأكثر تطبيقاً من بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية كان أسلوب تحليل نقطة التعادل وأقلها تطبيقاً كان أسلوب محاسبة المسؤولية، وأشارت النتائج أن أكثر تطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية مجتمعة أسلوب تحليل

نقطة التعادل يليه أسلوب إدارة الجودة الشاملة، وأقلها تطبيقاً أسلوب 6 سيجما وأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد.

ومن اهم توصيات الدراسة التأكيد على ضرورة تسليط الضوء بشكل أكبر على أساليب المحاسبة الإدارية وخاصة الحديثة والعمل على التوعية لأهميتها وفوائدها لمساندة الإدارة في عمليات اتخاذ القرار وتقديم المعلومات الملائمة، واوصت الدراسة بتطوير واعتماد برامج تدريب للعاملين مما ينعكس على تحسين الأداء في جميع جوانب المنشأة. والتركيز في عقد الدورات تدريبية على المديرين الماليين ومتخذي القرار حول أساليب المحاسبة الإدارية وطرق تطبيقها والفوائد التي تعود من تطبيقها، وضرورة مشاركة العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء، بالإضافة إلى تشجيع واهتمام الإدارة لحرية الطرح والإبداع والإبتكار وطرق تحسين الأداء وتقدم الحوافز لذلك.

الكلمات المفتاحية: التكاليف حسب الانشطة، إدارة الجودة الشاملة، الإنتاج في الوقت المحدد، بطاقة الأداء المتوزان، 6 سيجما، التكلفة المستهدفة، هندسة القيمة، التحسين المستمر، محاسبة المسؤولية، أساليب المحاسبة الادارية الحديثة، أساليب المحاسبة الادارية التقليدية.

Abstract

The Impact of Using Modern and Traditional Management Accounting Approaches on Profitability in the Industrial Public Companies Listed on Amman Stock Exchange - (An-analytical Study)

Prepared by: Salah Al-Deen Ali Nsour

Supervised by: Dr. Sulaiman Atia

Discussed on: 2\11\2016

This study aimed to identify the impact of using modern and traditional management accounting approaches on profitability maximization represented by profitability ratios (return on asset, return on investment, return on equity and return on sales) in the industrial public companies listed on Amman Stock Exchange (ASE) during the period (2010-2015).

To achieve the study goals a questionnaire was designed to measure the independent variables, while the financial ratios (dependent variables) were computed from the ASE listed companies' financial statements. From the (185) questionnaires that were distributed to CFOs, heads of accounting departments, management accountants, costing accountants and internal auditors (130) questionnaires were valid for statistical analysis. EVIEWS statistical program was used to conduct the necessary tests to make sure the study data were appropriate for statistical analysis and to evaluate hypotheses, mainly the multiple linear regression test were used.

The most important results revealed that both of the traditional and modern management accounting approaches are implemented in ASE listed industrial companies, traditional approaches are implemented more than modern approaches, which indicate a lack of sufficient knowledge of the modern management accounting approaches. For modern management

accounting approaches, total quality management approaches was the most one used followed by Kaizen Costing, while the least was the Six Sigma method. and for traditional management accounting approaches, breakeven point analysis technique was the most one used by companies while the least was the responsibility accounting method. When both traditional and modern management accounting approaches were combined together, breakeven point analysis technique was the most one used by companies followed by TQM, while the least methods implemented were Six Sigma and Just-in-Time methods.

The results of this study recommend the needs to highlight more on management accounting approachess, particularly the modern ones, and raise awareness of its importance and benefits in supporting management decision-making and providing relevant information. It also recommend the need to develop and adopt employees training programs that enhance performance throughout all companies' aspects and targeting CFOs and decision makers about the management accounting approaches and its applications and benefits related to its application, the need for the participation of employees in the development of plans to improve quality and performance, and encourage management for open door policy, creativity and innovation to improve performance and provide incentives for it.

Key Words: activity-based costing, total quality management, just-in-time production, balanced scorecard, Six Sigma, target costing, value engineering, kaizen costing, responsibility accounting, managerial accounting modern methods, traditional management accounting approaches.

الفصل الأول: الإطار العام للدراسة

1-1 المقدمة:

نتيجة التطورات التكنولوجية الحديثة فقد أصبحت بيئة منظمات الأعمال تتصف بالديناميكية والنمو المتسارع وتوفر المنافسة على المنتجات وغزو الاسواق العالمية للاسواق المحلية نتيجة العولمة مما تحتم على المنشآت أن تتكيف مع المتغيرات والتطورات المتسارعة وأيضا على المحاسبين الإداريين تطوير اعمالهم ليواكبوا هذه التطورات ويكون لهم دور فعّال وأساسي في المشاركة في عمليات التخطيط والرقابة المالية والإدارية واتخاذ القرار سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

إن ظهور الأسلوب الإستراتيجي في الإدارة قد إنعكس على ظهور العديد من الأساليب والتقنيات الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف حيث تم استحداث العديد من اساليب المحاسبة الادارية الحديثة من أجل تخفيض التكاليف وتحقيق المزايا التنافسية والتميز في الانتاج والتطوير المستمر، بالإضافة الى توليد معلومات لإدارة التكلفة، وبالتالي تعظيم الأرباح.

ويأتي دور المحاسبة الإدارية كدور رئيسي في أرباح الشركات من خلال إدارة التكاليف وترشيدها وذلك عن طريق السيطرة على المخاطر في الاعمال التي قد تواجهها الشركات من تقلب الطلب على السلع وتقلب السعر ومدخلات الانتاج، بالاضافة إلى تكاليف الجودة من تكاليف وقاية وتكاليف التقييم أو المطابقة وتكاليف الفشل الداخلية والخارجية، وبالتالي نجد ان المحاسبة الادارية تساعد على حل مشكلة اتخاذ القرارات الاقتصادية المعقدة ومقارنة البدائل المتاحة مسبقاً.

وأمام هذه التطورات والتحديات الحديثة ظهرت المحاسبة الإدارية الحديثة كأساس قوي لدعم الإدارة في المساعدة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرار وتحقيق قيمة مضافة في المنشأة.

ولقد سعت هذه الدراسة الى بيان أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية وأثرها في الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وهما: أساليب المحاسبة الادارية التقليدية وتم اختيار منها: الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وتحليل نقطة التعادل والتكاليف المتغيرة ومحاسبة المسؤولية، أما فيما يتعلق بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة فقد تم اختيار عدة أساليب

منها: التكاليف على أساس النشاط (ABC) وإدارة الجودة الشاملة (TQM) والانتاج في الوقت المحدد (JIT) وبطاقة الأداء المتوازن (BSC) و6 سيجما (Six Sigma) والتكلفة المستهدفة (TC) وهندسة القيمة (VE) والتحسين المستمر (KC)، أما قياس الربحية فقد تمثلت بالعائد على الاستثمار (ROI) والعائد على حقوق الملكية (ROE) والعائد على المبيعات (ROS) والعائد على الأصول (ROA).

لذلك كان لابد من دراسة والبحث عن وسائل قادرة على مساعدة تلك المنشآت لتخفيف مشاكلها الماليه وتعظيم الارباح لاختيار الاسلوب المناسب من المحاسبة الادارية الذي يساعدها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

2-1 مشكلة الدراسة

نظرا لمواجهة التهديدات الداخلية والخارجية خاصة في ظل ظروف عدم التأكد بهدف تحقيق الأهداف التي تسعى إليها المنشأة من تعظيم الأرباح والحصة السوقية وتعظيم قيمة المنشأة، مع قدرة المنشأة على الموازنة بين خفض التكلفة مع الحفاظ على جودة المنتج. لذلك توجب على إدارة التكاليف أن تتبنى استراتيجيات لمواجهة هذه التحديات والتهديدات.

ومن هنا فقد تمثلت مشكلة الدراسة في الأسئلة التالية:

1- ما مدى استخدام المحاسبة الادارية الحديثة والتقليدية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان؟

2- ما أثر استخدام اساليب المحاسبة الادارية الحديثة المستخدمة (التكاليف على أساس النشاط (ABC) وإدارة الجودة الشاملة (TQM) والإنتاج في الوقت المحدد (JIT) وبطاقة الأداء المتوازن (BSC) و6 سيجما (Six Sigma) والتكلفة المستهدفة (TC) وهندسة القيمة (VE) والتحسين المستمر (KC)) على الربحية؟

3- ما أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية (الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية وتحليل نقطة التعادل والتكاليف المتغيرة ومحاسبة المسؤولية) على الربحية؟

3-1 أهمية الدراسة:

يعتمد نماء وازدهار الاقتصاد الوطني لأي دوله على نجاح المنشآت والمؤسسات الاقتصاديه المكونه لهذا الإقتصاد وعلى سلامة اجراءاتها المالية والادارية والتشغيلية، ونظراً لاهمية استخدام المنشآت الصناعية المساهمة العامة الاردنية لأساليب المحاسبة الادارية الحديثة والتقليدية، وبذلك تبرز أهمية الدراسة من أهمية المعلومات التي توفرها اساليب المحاسبة الادارية والذي يسهم استخدام هذه الاساليب في رفع الكفاءة الانتاجية وزيادة قدرتها التنافسية، وذلك من خلال تقديم بيانات مالية وغير مالية تكون أكثر ملائمة لأغراض التخطيط الاستراتيجي والرقابة واتخاذ القرارات الادارية كقرارات التسعير، وقرارات المزيج الأمثل بالاضافة إلى المساعدة في إعداد الموازنات، وتحديد ربحية الزبائن، وقرارات تخفيض التكاليف، ودعم الادارة عن طريق مساعدتها على التحسين والتطوير في أدائها وبالتالي تعظيم ربحية المنشأة.

وايضا تكمن اهمية الدراسة كون الموضوع يرتبط بتطورات العصر في ظل التغيرات المتسارعة في البيئة الاقتصادية مما يستدعي المحافظة وزيادة القوة التنافسية للشركة وبالتالي التوجه إلى حلول إدارية أكثر موائمة في خفض التكاليف.

يعتبر قطاع الصناعة من القطاعات المهمة على الاقتصاد الاردني وان هذه الدراسة تعطي صورة مناسبة للمديرين ومتخذي القرار والمحاسبين الاداريين ومحاسبي التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية حول أثر استخدام اساليب المحاسبة الادارية في الربحية.

4-1 أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى البحث في أثر إستخدام المحاسبة الادارية الحديثة والتقليدية وأثرها على الربحية في الشركات المساهمة العامة الصناعية المدرجة في بورصة عمان.

ويتم ذلك من خلال الاهداف الفرعية التالية:

1- التعرف على أثر استخدام الشركات المساهمة العامة الاردنية المدرجة في بورصة عمان للأساليب المحاسبة الادارية الحديثة والتقليدية.
2- تقييم أثر استخدام الشركات المساهمة العامة الصناعية المدرجة في بورصة عمان أساليب المحاسبة الادارية الحديثة على الربحية.

3- تقييم أثر استخدام الشركات المساهمة العامة الصناعية المدرجة في بورصة عمان أساليب المحاسبة الادارية التقليدية على الربحية.

4- تقديم توصيات ومقترحات تساعد الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية في تطبيق اساليب المحاسبة الادارية الحديثة والتقليدية في الربحية.

5-1 التعريفات الاجرائية:

هناك العديد من المصطلحات التي سيتم استخدامها في هذه الدراسة وفيما يلي توضيح لها:

أولا: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة:

1. **التكاليف على أساس النشاط (Activity Based Costing):** هو نظام لتحديد التكلفة على مرحلتين إيجاد وعاء للتكاليف لكل نشاط رئيسي في الشركة (مثل إعداد الالات او اصدار اوامر الشراء او عدد مرات التفتيش) ثم تحديد التكاليف الاضافية على المنتجات او الخدمات على أساس احتياجاتها من هذه الأنشطة التي تدخل في صنع المنتجات أو تقديم الخدمات، وهو يركز مباشرة على تكاليف صنع منتج معين وبالتالي التوصل إلى معلومات أكثر دقة عن تكلفة الوحدة والتي تعتبر أساسا للتسعير واتخاذ القرارات الأخرى.(Garrison, 2012)
2. **إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management):** هو نظام يستلزم توفير عدد من العناصر المتمثلة في التركيز على العميل والتركيز على العمليات والنتائج معا، والوقاية من الأخطاء قبل وقوعها، وتعبئة خبرات القوى العاملة، واتخاذ القرارات استناداً إلى الحقائق، والتغذية العكسية(الكبيجي، 2011).
3. **نظام الانتاج في الوقت المحدد (Just-In Time):** هو نظام يعمل على تخفيض التكاليف وزيادة الكفاءة والتوسع في الانتاج، وهو أن تشتري الشركة كمية المواد اللازمة لاحتياجات انتاج هذا اليوم فقط، ولا يكون هناك انتاج تحت التشغيل في نهاية اليوم، وأن يسلم الانتاج التام إلى العملاء وبحيث لا يكون هناك انتاج تام في المخازن(Garrison, 2012).

4. **بطاقة الأداء المتوازن (Balance Scorecard):** مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية المتعلقة بعوامل النجاح الحرجة، لخلق قيمة للشركة من خلال تكامل مكوناتها المتملثة بالفرص الحالية والمستقبلية كما انها تركز على توجه الشركة نحو الابداع في مقاييس الاداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة(أبوحمام، 2013).
5. **مدخل 6 سيجما (Six Sigma):** هي أسلوب لتحسين العملية التي تعتمد على تقنيات التغذية الراجعة للعملاء والاساس الحقيقي لجمع البيانات وتحليلها التي تولد ما لا يزيد عن 3.4 عيب لكل مليون فرصة، ويعتبر هذا المعدل منخفض جدا من العيوب، وعادة ما يرتبط بالعيوب الصفرية(أي وصول العيوب إلى أقرب صفر)(Garrison, 2012).
6. **التكلفة المستهدفة (Target Cost):** هي أحد الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لتخفيض التكاليف عن طريق تحديد الحد الاقصى للتكلفة المسموح بها للمنتج ومن ثم تطوير النموذج او المنتج الذي يمكن ان يكون مربح للحد الاقصى من رقم التكلفة المستهدفة. ويتم احتساب التكلفة المستهدفة للمنتج من خلال البدء في توقع سعر البيع للمنتج ومن ثم خصم الربح المطلوب على النحو التالي: التكلفة المستهدفة = سعر البيع المتوقع – الربح المطلوب

ثم يتم منح الفريق مسؤولية تطوير وتصميم المنتج بحيث لا يزيد عن التكلفة المستهدفة(Garrison, 2012).

7. **تكلفة التحسين والتطوير المستمر (kaizen Cost):** هو مجموعة من الإجراءات تعمل على تخفيض التكاليف خلال مرحلة الإنتاج في دورة حياة المنتج وذلك من خلال عمل تحسينات صغيرة ومستمرة اثناء الإنتاج في الآلات والمواد والعمل وطرق الإنتاج من خلال تشجيع الاقتراحات والأفكار من قبل فرق العمل في المصنع بدلا من التحسينات والتطويرات الجذرية الكبيرة التي يولدها التجديد والابتكارات الضخمة(Chase, et al. 2004).
8. **هندسة القيمة (Engineering Value):** الأسلوب الذي عن طريقه تستطيع المنشأة تخفيض التكلفة المبدئية إلى التكلفة المستهدفة لأن كل عنصر من المنتج يدخل لتحديد كيف يمكن تخفيض التكلفة مع المحافظة على جودة وأداء المنتج(Hiltton, 2011).

ثانيا: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية:

1. **الموازنات التخطيطية (Budget Planning):** هي خطة مالية كمية تغطي أوجه النشاط المختلفة للوحدة الاقتصادية لفترة مالية مستقبلية(ابونصار، 2010).
2. **التكاليف المعيارية (Standard Costs):** هي مقياساً لما يجب أن تكون عليه تكلفة المنتج، أو أداة مقارنة بين التكاليف الفعلية والمتوقعة للتعرف على مدى كفاءة وفعالية الأداء الفعلي(صبّاح، 2008).
3. **التكاليف المتغيرة (Variable Costing):** هي التي تعامل تكاليف الانتاج التي تتغير بتغير النشاط فقط على انها تكلفة المنتج، ويشمل ذلك تكلفة المواد المباشرة والعمل المباشر والجزء المتغير من التكاليف الإضافية، وتعتبر الجزء الثابت من التكاليف الإضافية بمثابة تكلفة فترة مثلها في ذلك مثل مصروفات البيع والمصروفات الإدارية حيث تحمل على إيرادات كل فترة بالكامل(Garrison, 2012).
4. **تحليل نقطة التعادل (Breakeven Point):** هي النقطة التي يكون فيها صافي ربح المنشأة مساوٍ للصفر، ويمكن التعبير عنها على أنها الحالة التي يكون عندها(ابونصار، 2010):
إجمالي الإيرادات = إجمالي التكاليف المتغيرة + إجمالي التكاليف الثابتة
5. **محاسبة المسؤولية (Responsibility Accounting):** عبارة عن نظام يقوم بتجميع وإعداد تقارير دورية عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية موجود في المنشأة، بهدف تمكين الإدارة العليا من القيام بوظيفة التخطيط والرقابة على أداء هذه المراكز(ابونصار، 2010).

الفصل الثاني: الإطار النظري والدراسات السابقة

1-2 الإطار النظري

يهدف هذا الفصل إلى استعراض الإطار النظري المتعلق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية والعلاقة بينهما، وذلك للوصول إلى إطار مفاهيمي نظري متكامل يُعَد أساساً للدراسة الميدانية.

تعد المعلومات المقدمة من المحاسبة الادارية احد الاعتبارات الرئيسية التي تؤثر على جميع الأنشطة التي تقوم بها الإدارة، وتزيد اهمية معلومات المحاسبة الادارية من خلال تأثيرها المباشر وغير المباشر على القرارات المختلفة بمختلف المستويات الادارية للشركة.

وتم تقسيم هذه الاساليب الى قسمين رئيسيين هم اساليب المحاسبة الادارية الحديثة واساليب المحاسبة التقليدية.

أما القسم الثاني فقد تناول مراجعة لأهم الدراسات السابقة حول موضوع الدراسة الحالية، وما يميز هذه الدراسة عن هذه الدراسات.

1-1-2 أساليب المحاسبة الادارية الحديثة:

ان ثورة تكنولوجيا المعلومات والتقدم العلمي وزيادة المنافسة والعولمة يتطلب تطوير المحاسبة الادارية والبحث عن أساليب جديدة لتستطيع مواجهة التحديات في سوق المنافسة وبالتالي تطوير أساليب المحاسبة الادارية، ولذلك فقد اصبحت المحاسبة الادارية الحديثة او الاستراتيجية أمر ضروري وحيوي لاستقرار وبقاء واستمرار المنشآت، ولعل من أهم هذه الأساليب التي تمت دراستها في هذه الدراسة (التكاليف حسب الأنشطة وإدارة الجودة الشاملة والإنتاج في الوقت المحدد وبطاقة الأداء المتوازن و6 سيجما والتكلفة المستهدفة وهندسة القيمة والتحسين المستمر).

1-1-1-2 مفهوم المحاسبة الإدارية الحديثة:

ينظر البعض إلى المحاسبة الإدارية الحديثة من زاويتين رئيسيتين تقوم الأولى على أن المحاسبة الإدارية الحديثة تتضمن مجموعة من الأساليب والأدوات المحاسبية ذات التوجه الاستراتيجي او الحديث، وتعتمد الزاوية الثانية على ضرورة مشاركة المحاسب الإداري في اتخاذ القرارات الاستراتيجية(Cadez & Guilding, 2008).

ويرى البعض إلى أن التعريف الموسع للمحاسبة الإدارية الحديثة يقوم على استخدام نظم المحاسبة الإدارية في دعم اتخاذ القرارات الإستراتيجية، فوظيفة المحاسبة الإدارية في ظل متغيرات البيئة الحالية تقوم على أساس التقييم الناجح للمواقف الإستراتيجية(Tillman & Goddard, 2008).

وعرفها أخرون أنها أسلوب لتوفير وتحليل البيانات المالية وغير المالية المتعلقة بعمليات المنشأة الداخلية، إضافة إلى معلومات عن الموردين والأسواق والمنافسين، اللازمة لبناء استراتيجية ملائمة للمنشأة، وتطبيقها، وإنجاحها لخلق ميزة تنافسية(ابوحمام، 2013).

أما البعض الاخر فقد عرف المحاسبة الادارية الحديثة بأنها عملية تقديم المعلومات المالية وغير المالية إلى أصحاب القرار حسب حاجة كل قسم وذلك لاتخاذ القرارات، وتحديد المصادر المالية، والقيام بعمليات الرقابة والتقييم، ومن ثم تقديم المكافآت حسب الأداء المتحقق(Atkinson et., al., 2012).

وعرف معهد المحاسبين الإداريين (Institute of Management Accountants (IMA)) المحاسبة الإدارية بأنها العمليات التي تتضمن الشراكة في اتخاذ القرارات، ووضع الخطط ونظم إدارة الأداء، وتقديم الخبرات في إعداد التقارير المالية وعمليات الرقابة لمساعدة الإدارة على صياغة وتطبيق إستراتيجية المنشأة.

ومن خلال التعاريف يتضح ان المحاسبة الادارية الحديثة تحتوي على المضامين التالية(البطاينة، 2015):

1. تقوم المحاسبة الإدارية الحديثة على توفير المعلومات المحاسبية التي تدعم تحقيق المنشأة للميزة التنافسية سواء أكانت المعلومات كمية أو وصفية، مالية أو غير مالية، بحيث تلبي حاجة الأطراف المستفيدة الداخلية والخارجية.

2. تقوم المحاسبة الإدارية الحديثة على تحليل المعلومات المتعلقة بأسواق منتجات المنشأة، وتكاليف الإنتاج المتكبدة من قبل المنافسين، وهيكل التكاليف، ورقابة إستراتيجيات المنشأة، لتوفير معلومات عن سوق المنشأة ومنافسيها.

ومما سبق يمكن للباحث تعريف المحاسبة الإدارية الحديثة أنها المحاسبة التي توفر المهارات اللازمة لتحليل المعلومات الداخلية والخارجية سواء كانت مالية أو غير المالية وتقديمها لإدارة المنشأة لدعم إتخاذ القرارات الاستراتيجية المناسبة.

2-1-1-2 عناصر المحاسبة الإدارية الحديثة:

يرتكز مدخل المحاسبة الإدارية الحديثة على ثلاثة عناصر هي(باسيلي، 1996):

1- تحليل القيمة: إذ ينظر إلى المنشأة مهما كان غرضها بأنها "مجموعة من الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج مثل أنشطة التسويق كالشراء والتخزين وأنشطة الإنتاج كالإستخدام وأنشطة أخرى لا تضيف قيمة للمنتج مثل مناولة وحركة المواد"، وبعباره أخرى، أنه يجب أن يتم التخلص من الأنشطة غير المولده للقيمة من أجل تخفيض التكلفة.

2- تحليل مسببات التكلفة: إذ ينظر على أن الأنشطة تستهلك الموارد المختلفة التي تسبب التكلفة، حيث تحدث الخدمات تكاليف ناجمة عن أنشطة المنشأة بما فيها خدمات ما بعد البيع، وهذا يعرف بأسلوب محاسب تكاليف النشاط، وبناءا على ذلك فان التكاليف يمكن أن تدار بفاعلية من خلال التحكم في الأنشطة المسببة لها، أي ما يعرف بمسبب (محرك) التكلفة.

3- تحليل الإتجاه الإستراتيجي: ان الهدف التي تسعى إليه المحاسبة الإدارية الحديثة هو الإهتمام بتوفير المعلومات التي تدعم إستراتيجية المنشأة في مجال البيئة التنافسية وآليات السوق من خلال إستخدام الإستراتيجيات التنافسية التالية(Johnson ,et al, 2008):

أ. إستراتيجية قيادة التكلفة: وهي الإستراتيجية التي تهدف إلى تحقيق التفوق على المنافسين، وذلك من خلال إنتاج منتج بتكلفة أقل من تكلفة المنافسين، مع المحافظة على جودة المنتج، للوصول إلى أفضل هيكل للتكاليف يتناسب مع الموقف التنافسي للمنشآت.

ب. إستراتيجية تمايز المنتج: وهي الإستراتيجية التي تسعى من خلالها المنشآت لعرض بعض المنتجات ذات المزايا الفريدة من وجهة نظر الزبون التي يحصل عليها بأسعار مقبولة عن

طريق إيجاد نوع من أنواع الفهم بين الزبون وبين المنتج، لإقناعه بأنها فريدة بطريقة ما، وهذا الفهم يسمح للمنشأة بفرض أسعار أعلى من تلك الموجودة والتفوق على المنافسين في الأداء والربح دون تخفيض التكلفة.

ج. إستراتيجية التركيز: وهي الإستراتيجية التي تستند في أساسها على إستراتيجية قيادة التكلفة، أو إستراتيجية التمييز لمنتج معين، أو خط إنتاجي معين، أو زبون معين، أو على سوق معين، أو على قطاع معين، مما يجعل المنشأة أكثر تميزا في هذه الحالة الإستراتيجية، وأعمق تركيزا لخدمة قطاع أو فئة معينة من المتعاملين.

ولذلك يرى الباحث أن المحاسبة الإدارية الحديثة تقوم بتوفير معلومات مالية وغير مالية داخلية وخارجية تدعم إستراتيجية المنشأة في مجال البيئة التنافسية من خلال إستخدام الإستراتيجيات التنافسية.

وفيما يلي شرح موجز لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة:

3-1-1-2 التكاليف حسب الأنشطة ((Activity Based Costing (ABC):

يقوم أسلوب التكاليف حسب الأنشطة (ABC) على فكرة أن توفير الخدمات يحتاج إلى منشآت، وأن هذه المنشآت تقوم على ممارسة عدة أنشطة لتحقيق غاياتها، وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد وأن هذه الموارد بطبيعتها اقتصادية ولها تكلفة. أي ان المنتجات تحتاج إلى منشآت والمنشآت تقوم على أنشطة والأنشطة تتطلب موارد(عبداللطيف، 2014).

1-3-1-1-2 مفهوم أسلوب التكاليف حسب الأنشطة:

أسلوب التكاليف حسب الأنشطة هو إطار متكامل وشامل يحاول أولاً تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد، ثم تتبع مصدر التكاليف التي ارتبطت بتلك الموارد الخاصة بالأنشطة، بحيث يحصل على إجمالي التكلفة لكل تلك الأنشطة. أما المرحلة اللاحقة، هي تتبع (تخصيص) تكاليف النشاط (Activity Cost) على المنتجات، من خلال تحديد محرك التكلفة (Cost Driver) لكل نشاط، وذلك بحساب معدل تكلفة لذلك المحرك واستخدامه كأساس لتحميل تكلفة النشاط على وحدة المنتج(الشيخ، 2001).

يعرف (Garrison, et, al., 2012) نظام التكاليف حسب النشاط هو أسلوب يؤدي إلى حساب التكلفة، وهو مصمم لتزويد المديرين بمعلومات التكلفة اللازمة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والقرارات الأخرى، والتي من المحتمل أن تؤثر على الطاقة الإنتاجية للشركة، وكذلك التكاليف الثابتة فضلاً عن التكاليف المتغيرة، وهو نظام يستخدم كمكمل لنظام التكاليف الذي يركز على النشاطات الفردية كأهداف تكلفة رئيسية، ويستخدم تكاليف الأنشطة كأساس لتخصيص التكاليف على أهداف التكلفة مثل المنتجات أو الخدمات.

وقد عرفه البعض بأنه النظام الذي يقوم أولا بتجميع التكلفة غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنشأة ثم يخصص تكلفة الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الأهداف الأخرى التي تسبب الأنشطة(Honrgren, 2013).

ويلاحظ انه لا يوجد تعريف واحد متفق عليه ويرى الباحث أن أسلوب التكاليف حسب الأنشطة هو أحد أساليب المحاسبة الادارية الحديثة الذي يسعى الى حساب التكلفة بدقة وتحليل الانشطة وتجميع وتتبع التكاليف بعد تخصيص التكاليف غير المباشرة وتوزيعها على الانشطة في وعاء تكلفة لكل نشاط متجانس من التكاليف وذلك عن طريق محركات تكلفة ملائمة.

2-3-1-1-2 تصميم أسلوب التكاليف حسب الأنشطة:

تشتمل عملية تصميم نظام تحديد التكاليف حسب الأنشطة على أربع خطوات وهي(Garrison, 2012):

أولاً: تحليل قيمة العملية ((Process Value Analysis (PVA): يبدأ اسلوب تحديد التكلفة حسب النشاط الجيد بتحليل قيمة العملية بمعنى التحليل النظامي للأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو أداء خدمة، أي تحديد كل الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج المنتج أو الخدمة مع تصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة بطبيعتها، حيث أن عمليات تشغيل المنتجات هي فقط الأنشطة التي تضيف قيمة أما باقي خطوات العملية الإنتاجية مثل تحريك المنتجات من نقطة إنتاج لأخرى والفحص وإنتظار عمليات التشغيل فإنها أنشطة لا تضيف قيمة، بمعنى أنها تستهلك موارد دون إضافة قيمة للمنتج، وبإنتهاء مرحلة تحليل قيمة العملية (PVA) يقوم المدير بالآتي:

1. إعداد خريطة تدفق (Flow Chart) تبين بالتفصيل كل خطوة في عملية التصنيع بدءاً من استلام المواد الخام إلى فحص المنتج النهائي مع توثيق هذا وتتكون خريطة تدفق الأنشطة من مربعات ومثلثات ودوائر تعطي صورة واضحة لكل منتج أثناء تحركه في المصنع، ويجب ملاحظة وإثبات كل خطوة في عملية الانتاج بما في ذلك مناولة المواد ووقت الإنتظار وتحريك المنتج بين نقط الانتاج والتخزين وإعادة تشغيل المنتج والفحص وما إلى ذلك، ويجب تسجيل الوقت الذي يستغرقه كل نشاط في خريطة تدفق الأنشطة حيث أن الوقت قد يكون مؤشراً جيداً لقيمة الموارد التي يستهلكها المنتج.
2. تحليل كل نشاط موثق في الخريطة وبيان إذا كان يضيف أو لا يضيف قيمة بطبيعته وعند القيام بهذا التحليل يجب على المدير أن يسأل هل يؤدي إستبعاد هذه الخطوة أو ذلك النشاط إلى الانتقاص بأي شكل من الأشكال من رضى العميل عن المنتج النهائي؟ فإذا كانت الإجابة لا فإن هذه الخطوة أو النشاط لا تضيف قيمة من حيث طبيعتها فعلى سبيل المثال فإن استبعاد الوقت الزائد في عمليات مناولة المواد، أو في إعداد الالات الذي لا حاجة إليه، أو التخزين لمدة طويلة سوف لا ينقص من رضى العميل بل ربما يحدث العكس فيزيد من رضى المستهلك حيث يمكنه استلام المنتجات بسرعة، وعلى الجانب الآخر فإن استبعاد عمليات أساسية مثل التنقيب أو الطلاء أو التعبئة سوف تؤدي بوضوح إلى نقص رضى العميل.

3. تحديد الطرق لتخفيض أو إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة على خريطة تدفق الأنشطة ويتطلب ذلك تبني متطلبات الوقت المحدد مثل جدولة السحب (Pull Scheduling) وتحسين ترتيب المصنع وتخفيض زمن إعداد الالات وما إلى ذلك. وعلى سبيل المثال فإن الشركة يمكنها توفير نصف وقت التصنيع بإستبعاد العديد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي إلى تدفق أكثر كفاءة للمنتج والى وفورات سنوية في تكاليف الصنع.

ثانياً: تحديد مراكز النشاط (Idintifying Activity Centers): بعد تحليل قيمة العملية (PVA) تصبح كافة الانشطة اللازمة لانتاج كل منتج موثقة في خريطة تدفق الأنشطة، وربما يكون هناك عشرات من هذه الأنشطة لذلك يجب أن يتخذ قرار بصدد هذه الأنشطة التي تعامل على أنها مراكز نشاط مستقلة (Activity Centers)، ويمكن تعرف مركز النشاط بأنه جزء من العملية الانتاجية تحتاج الإدارة إلى التقرير عن تكلفته بشكل مستقل فمعاملة كل نشاط كمركز نشاط مستقل قد لا يعد اقتصايا بالنسبة لكثير من الشركات، وانما يتم عادة تجميع عدة أنشطة لها علاقة ببعضها في مركز واحد وذلك لتخفيض تكاليف التسجيل والتفصيل المطلوبة، فعلى سبيل المثال هناك العديد من الإجراءات التي تشتمل عليها عملية مناولة ونقل المواد الخام ولكنها عادة ما تكون مرتبطة ومتشابكة بحيث تصبح مركز نشاط واحد يسمى مناولة المواد (Material Handling). وربما يمكن الحصول على دقة عالية في تحديد التكلفة بتقسيم الأنشطة إلى أربع مستويات من الأنشطة ثم يعاد تقسيمها إلى مراكز أنشطة محددة وفيما يلي هذه المستويات الأربعة:

1. أنشطة على مستوى الوحدة (Unit Level Activities)، وهي التي يتم أداؤها في كل مرة تنتج فيها وحدة. والانشطة على مستوى الوحدة هي تلك التي تنشأ نتيجة للحجم الكلي للإنتاج خلال المصنع، وعلى سبيل المثال فإن استهلاك القوى المحركة يعد دالة لعدد ساعات تشغيل الالات اللازمة لإنتاج كل وحدات المنتج ومن ثم يعد نشاط على مستوى الوحدة، وبنفس الطريقة يعتبر من الأنشطة على مستوى الوحدة، الصيانة المؤداة والعمل غير المباشر المطلوب لعملية الانتاج وكذلك مستلزمات تشغيل المصنع المستهلكة في العملية الانتاجية وذلك لأنها تتحدد على أساس حجم المخرجات، وتقوم بعض الشركات بضم الأنشطة على مستوى الوحدة في مركز نشاط واحد، في حين أن الأخرى قد تستخدم مركزين للأنشطة على مستوى الوحدة على الأقل الأول يتعلق بنشاط الالات والثاني يتعلق بنشاط العمل البشري.
2. أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج (Batch-Level Activities) وهي الأنشطة التي يتم اداؤها في كل مرة يتم فيها إنتاج دفعة من المنتجات. وهي تشتمل على واجبات معينة مثل

اصدار اوامر الشراء او اعداد الالات وشحن البضاعة للعملاء واستلام المواد وتتولد التكاليف على مستوى دفعة الانتاج تبعاً لعدد دفعات الانتاج وليس تبعاً لعدد الوحدات المنتجة او عدد الوحدات المباعة او اي مقاييس اخرى للحجم وبالاضافة إلى ذلك فإن التكاليف على مستوى دفعات الانتاج لا تتأثر بحجم الدفعة فتكلفة اصدار امر شراء –على سبيل المثال- واحدة بغض النظر عما اذا كان امر الشراء يتضمن بنداً واحداً او 5000 بند، وبناء عليه فإن اجمالي تكلفة النشاط على مدى دفعة الانتاج مثل تكلفة اوامر الشراء هي دالة لعدد هذه الاوامر وليس لحجم هذه الأوامر، وفي ظل تحديد التكلفة على أساس النشاط فإن مفهوم الدفعة يعني ايجاد مركز نشاط مستقل لكل نشاط على مستوى الدفعة يمكن تمييزه.

3. أنشطة على مستوى المنتج (Product-Level Activities) وهي الأنشطة التي يتم أداؤها لدعم إنتاج كل نوع من أنواع المنتجات. وهي تلك المتعلقة بإنتاج الشركة منتجات معينة، وهذه الانشطة تنشأ نتيجة الحاجة إلى دعم انتاج كل نوع من أنواع المنتجات بهذه الأنشطة، وبناء عليه فإن الأنشطة على مستوى المنتج يمكن أن ترتبط لبعض المنتجات دون البعض الآخر، وعلى سبيل المثال فإن الفحص يعتبر نشاط على مستوى المنتج حيث أن بعض أنواع المنتجات تحتاج لهذا الفحص في حين لا يحتاج الآخر ذلك، ويلاحظ للفحص تشتمل الأنشطة على مستوى المنتج على المحافظة على مخزون المواد واصدار أوامر التعديلات الهندسية (تعديل المنتج لمقابلة مواصفات العملاء) وكأن هناك ضرورة لإيجاد مركز نشاط مستقل لكل نشاط على مستوى المنتج ممكن تمييزها.

4. أنشطة على مستوى التسهيلات والتجهيزات (Facilities-Level Activities) وهي التي توفر التسهيلات لعملية التصنيع بصفة عامة. وتكون عادة الأنشطة على مستوى التجهيزات أو التسهيلات في مركز نشاط واحد، حيث أنها تتعلق بالإنتاج اجمالاً وليس بأي دفعة انتاج محددة أو بأي منتج معين، وتشتمل تكاليف نشاط التجهيزات على بنود مثل إدارة المصنع والتأمين والضرائب العقارية والخدمات الترفيهية للعمال. ومن الناحية النظرية يجب الا تضاف التكلفة على مستوى التجهيزات إلى المنتجات حيث أن ذلك يتطلب إستخدام مقاييس مبنية على أساس الحجم حكمية مثل ساعات تشغيل العمل المباشر أو ساعات تشغيل الالات، ومع ذلك فإن كل الشركات تضيف في الحقيقة التكلفة على مستوى التجهيزات إلى المنتجات، وتستخدم بعض هذه الشركات تحديد التكلفة على أساس النشاط بإعتبارها نظام التكاليف الرئيسي وبالتالي عليها أن تحدد التكلفة الكلية للمنتج لأغراض التقرير الخارجي (حتى تكون متفقة مع المبادىء المحاسبية

المقبولة قبولاً عاماً) أما الشركات الأخرى التي لا تستخدم تحديد التكلفة حسب النشاط بإعتبارها نظام التكاليف الرئيسي فإنها ربما تخصص التكاليف على مستوى التجهيزات على المنتجات أنها –ببساطة- كانت تفعل ذلك عادة في ظل انظمتها القديمة على أساس الحجم. اما إذا كانت الشركة تطبق تحديد التكلفة حسب النشاط بإعتبارها نظاما ثانوياً فقط تعطى البيانات لأغراض استخدامات الإدارة الداخلية فإن التكلفة على مستوى التجهيزات يجب ألا تضاف إلى المنتجات، فإن إضافة مثل هذه التكاليف إلى المنتجات قد تنتج بيانات مضللة وتؤدي إلى قرارات غير رشيدة من جانب الإدارة.

ثالثاً: تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة (Tracing Cost to Activity Centers): كما تم ذكره سابقاً ان تحديد التكلفة على أساس النشاط يتم على مرحلتين، الأولى تعين فيها التكاليف لمراكز النشاط إنتظاراً لتحميلها على المنتجات، وهنا يكمن أن تعين التكاليف مباشرة لمراكز الأنشطة في هذه المرحلة الأولى أو أنه يمكن أن تعين بإستخدام محركات التكاليف المحددة في المرحلة الأولى. وتفضل الشركات –كلما كان ذلك ممكناً- تعيين التكاليف مباشرة لمراكز الأنشطة لتفادي أي تشويه للتكاليف، فلو أن للشركة مركز نشاط "مناولة المواد" على سبيل المثال فإنه يمكن حصر كل التكاليف المتعلقة بمناولة المواد وتعيينها لهذا المركز بمجرد حدوثها، وهذه التكاليف قد تشمل المرتبات والإهلاك وإستخدام العديد من المهمات. وقد تنشأ بعض التكاليف المتعلقة بمناولة المواد عن بعض الموارد التي يشترك فيها أكثر من مركز من مراكز الأنشطة، لذلك يحتاج الأمر إلى أن تعين هذه التكاليف المراكز وفقاً لمحركات التكاليف المحددة من المرحلة الأولى التي تحكم إستخدام هذه التكاليف، فعلى سبيل المثل فإن مساحة المصنع والتي تشارك فيها عدة مراكز أنشطة بما في ذلك مناولة المواد، وبالتالي يجب تعيين التكاليف المتعلقة بمساحة المصنع وفقاً للمساحة التي يشغلها كل مركز.

رابعاً: إختيار محركات التكاليف (Selecting Cost Drivers): تشتمل المرحلة التالية من عملية تحديد التكاليف ذات المرحلتين على تعيين التكاليف من مركز النشاط إلى المنتجات، ويتم ذلك من خلال اختيار واستخدام محركات التكاليف المحددة بالمرحلة الثانية، وعند اختيار محركات التكاليف للإستخدام في المرحلة الثانية يجب مراعاة:

1. سهولة الحصول على البيانات المتعلقة بمحركات التكاليف.

2. قدرة محرك التكاليف على قياس استهلاك المنتج الفعلي للأنشطة. وتمثل سهولة الحصول على البيانات لعملية تحديد التكلفة حسب النشاط، حيث قد يصعب الحصول على البيانات التفصيلية المتعلقة ببعض محركات التكاليف.

وقد أصبح للشركات عالية التقنية وسائل متقدمة لجمع البيانات المتعلقة بمحركات التكلفة لأن الحاسب الآلي الذي يحكم أنشطتها يوفر بشكل روتيني مدى واسع من المعلومات عن كل خطوات العملية الصناعية، وهذه الحقيقة تفسر سبب كون الشركات ذات التقنية المتقدمة كانت الرائدة في مجال استخدام تحديد التكلفة حسب النشاط. وعند اختيار محركات التكلفة لمركز نشاط فيجب على الإدارة التأكد من أنها تقيس بدقة الاستهلاك الفعلي للأنشطة للمنتجات المختلفة للشركة، فإذا لم يوجد ارتباط كبير بين محركات التكاليف والاستهلاك الفعلي فسيكون تحديد التكلفة غير دقيق.

2-1-1-3-3 طريقة تطبيق أسلوب التكاليف حسب الأنشطة حسابياً (Horngern et al., 2012,):

1. تحديد كل نشاط وتقدير تكلفته غير المباشرة الكلية.
2. تحديد محرك التكلفة لكل نشاط وتقدير الكميات الكلية لقواعد تحميل التكاليف.
3. حساب معدل التكلفة لكل نشاط = مجموع التكاليف غير المباشرة للنشاط ÷ الكميات الكلية المقدرة لقواعد تحميل التكاليف.
4. تحديد التكاليف غير المباشرة لكل منتج = معدل التكلفة لكل نشاط × الكميات الكلية الحقيقية لقواعد تحميل التكاليف المستخدمة من المنتج.

2-1-1-3-4 أهداف أسلوب التكاليف حسب الأنشطة:

يهدف أسلوب التكلفة حسب النشاط إلى تحقيق الأغراض التالية(العشماوي، 2011):

- القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط ولوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات.
- ترشيد القرارات الإدارية وأهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة المنافسة العالمية والمحافظة على حصة المنشأة في الأسواق.
- تسهيل إجراء الرقابة على إقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في تخفيض عناصر التكاليف في مرحلة استنفاذها بأنشطة المنشأة.

– إضفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط.

5-3-1-1-2 عيوب أسلوب التكاليف حسب الأنشطة:

تتلخص عيوب استخدام أسلوب التكاليف حسب الأنشطة بما يلي(درغام، 2007):

- التكاليف العالية المتعلقة بالحصول على بيانات تكاليف الأنشطة المختلفة.
- إن استخدام أسلوب التكاليف حسب الأنشطة لا يقضي نهائياً على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة.
- أكثر صعوبة في التطبيق مقارنة بالنظام التقليدي.
- تجميع الأعمال المتجانسة في نشاط واحد واستخدام مسبب تكلفة واحد يؤدي إلى تناقص قدرة مسبب التكلفة على تتبع الموارد الاقتصادية بشكل دقيق.
- لا يتم تحميل تكلفة الطاقة الفائضة غير المستغلة على منتجات أو خدمات معينة وإنما يتم معالجتها على أنها تكاليف فترة.
- يستبعد أسلوب التكاليف حسب الأنشطة أنواع التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة نظرا لعدم إمكانية تخصيصها على المنتجات مثل تكاليف البحوث والتطوير للمنتجات.
- لا يزال أسلوب التكاليف حسب الأنشطة يستخدم بعض الأسس الحكمية التي تعتمد على الحجم في تخصيص بعض التكاليف على الأقسام أو المنتجات أو الخدمات مثل تكاليف المباني من إيجار وتأمين وغيرها.

4-1-1-2 إدارة الجودة الشاملة ((Total Quality Management (TQM)):

يشهد العالم في الآونة الأخيرة اهتماماً بالغاً بموضوع الجودة وضمانها، بل أصبحت الجودة اليوم تشكل سلاحاً تنافسياً هاماً لا يمكن لأي شركة أو مؤسسة معاصرة أن تواجه التحديات التي يفرضها اجتياح العولمة لبيئة الأعمال المعاصرة دون أن تتسلح به. وسواء كانت هذه المنشأة شركة إنتاجية أو خدمية أو حتى غير ربحية، فإنه يتحتم عليها الاهتمام بموضوع الجودة وأن تضعه في سلم أولوياتها حتى تتمكن من الصمود في وجه المنافسة العالمية التي تزداد يوما بعد يوما بفعل حرية التجارة العالمية وتنامي قوة الشركات متعددة الجنسية(البكري، 2002).

1-4-1-1-2 مفهوم إدارة الجودة الشاملة:

تعني رقابة الجودة الشاملة انه لا يسمح بوجود أي عيوب في المواد الخام والقطع المستلمة من الموردين، ولا في الانتاج تحت التشغيل، ولا في الانتاج التام، والحاجة الى نظام رقابة الجودة الشاملة واضحة حيث ان كل نقطة انتاج تنتج فقط القطع والمواد التي تطلبها أو تسحبها النقطة التالية لها. وبالتالي فإن وجود قطعة او قطعتين بهما عيوب قد يؤدي الى توقف خط التجميع كله. وحتى يمكن تحاشي ذلك فإنه يجب على الشركة اتباع برنامج لرقابة الجودة الشاملة(Garrison, 2012).

ويعرف أسلوب إدارة الجودة الشاملة على انه غرس عقيدة وإيجاد ثقافة وإلتزام تام من قبل جميع العاملين بالمنشأة، وعلى كافة المستويات الإدارية الأفقية والعمودية، مما يمكن الجميع من تأدية العمل بشكل صحيح ومن أول مرة، وبما يضمن تقديم سلعة أو تأدية خدمة تحقق رضى المستهلك وتلبي رغباته المعلنة والضمنية وبشكل مستمر(الكبيجي، 2011).

ويمكن تعريف إدارة الجودة الشاملة انها عملية للتحسين المستمر للجودة (CQI) بحيث يركز بشكل قوي على تحسين وتطوير العمليات الداخلية والخارجية ذات الصلة بالجهات الداخلية للشركة (القوى العاملة-المديرين)، والجهات الخارجية المرتبطة بالشركة (الجمهور المستهلك للمنتج/الخدمة، والعملاء)(Kaplan, et, al,. 2012).

ويرى الباحث ان إدارة الجودة الشاملة هي عبارة عن احد أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية الحديثة التي تهدف الى استثمار الادارة لجميع موارد الشركة بكفاءة عالية وتقليل العيوب في المنتجات وذلك بمشاركة جميع المستويات في الشركة لإرضاء المستهلك بشكل مستمر وجذب مستهلكين جدد.

2-4-1-1-2 مقومات إدارة الجودة الشاملة:

حتى تكون إدارة الجودة الشاملة ناجحة لا بد من الاعتماد على مجموعة من المقومات والأبعاد التي ترتكز عليها التي تساعد المنشأة على تحقيق الجودة الشاملة وتحسين أداؤها وهذه الأبعاد هي(الكبيجي، 2001):

1. دعم وإلتزام الإدارة العليا بفلسفة الجودة (الدعاس، 2010): حيث يتوقف نجاح إدارة الجودة الشاملة وتطبيق منهجيتها على مدى قناعة وإيمان الإدارة العليا في المنشأة بفوائدها وضرورتها، وذلك من أجل تحقيق التحسين المستمر في جودة السلع والخدمات لإيجاد مركز تنافسي جيد للمنشأة في السوق، هذه القناعة يجب أن تترجم على شكل دعم مادي ومعنوي وبشكل مستمر، وتهيئة المناخ التنظيمي المناسب على اعتبار أن منهجية إدارة الجودة الشاملة الجديدة وتطبيقها يتطلب اتخاذ قرارات استراتيجية من الادارة العليا في المنظمة والتي تمتلك وحدها صلاحية اتخاذ هذه القرارات، وكون إدارة الجودة تتطلب التغييرات الجذرية من السلوكيات التقليدية للمديرين إلى سلوكيات ومفاهيم إدارة الجودة الشاملة وهذا يتطلب من الإدارة العليا إنشاء مجلس الجودة (Quality Council) بهدف تقديم رؤية واضحة، ويتشكل هذا المجلس من أعضاء في الإدارة العليا ليكون مسؤولا عن وضع إستراتيجية الجودة. ويمكن تلخيص مهام مجلس الجودة في النقاط التالية(Besterfield, 2003):
   - أ. تطوير إستراتيجية الجودة ووضع السياسات والأهداف.
   - ب. إعداد خطة التعليم والتدريب.
   - ج. تحديد تكاليف الجودة الرديئة ومراقبتها باستمرار.
   - د. تحديد معايير الأداء للمنشأة، واعتمادها لأقسام العمل ومراقبتها.
   - ه. متابعة وتقييم مشاريع التحسين المستمر.
   - و. إنشاء فرق الجودة وتقييم النتائج.
   - ز. تحديد نظام جديد للمكافآت والحوافز.
2. التحسين المستمر للعمليات: إذ تتطلب إدارة الجودة الشاملة عمليات تحسين مستمرة للمنتجات والخدمات والأداء دون توقف، ويجب أن يكون الأداء بالغ الإتقان هو الهدف المطلوب، وهو لا يمكن الوصول إليها بسهولة. وقد استخدام اليابانيون كلمة (Kaizen) لوصف عمليات التحسين التدريجي المستمر، وفي الولايات المتحدة تم وصف هذا الجهد بالمعيب الصفري (Zero

Defect)، لذا يجب أن تتبنى سياسة المنظمة وهيكلها التنظيمي وطرق العمل فيها على أساس تشجيع ودعم عمليات التحسين والتطوير لتقديم الأفضل دائماً، لذا فإن عملية التحسين والتطوير مسؤولية جميع من يعمل في المنشأة كرؤساء ومرؤوسين وفي كافة المستويات التنظيمية(الفقهي، 2010). وإن التحسين المستمر في ظل إدارة الجودة الشاملة يتجلى في قدرة التنظيم على تصميم وتطبيق نظام إبداعي يحقق باستمرار الرضى التام للمستهلك، من خلال السعي المتواصل للوصول إلى الأداء الأمثل من خلال تحقيق الآتي(العزاوي، 2005):

- عبر قدرة المنشأة على تحليل الأنشطة اللازمة لتقديم المنتج أو الخدمة، وإلغاء الأنشطة ودورات العمل الضائعة التي لا تضيف أية قيمة إلى المنتج أو الخدمة.
- تعزيز القيمة للمستهلك من خلال تقديم منتجات جديدة.
- تقليل الأخطاء، والوحدات المعيبة، والضياع.
- تحسين استجابة المنشأة وأداء وقت الدورة.
- تبسيط الإجراءات وتحسين الإنتاجية والفاعلية في استخدام جميع الموارد.

3. مشاركة العاملين: حيث ان اعتراف الإدارة العليا بأن القرارات المتخذة يمكن أن تكون أكثر فاعلية وكفاءة إذا ما شكلت آراء الأفراد العاملين المدخلات الأساسية لهذه القرارات. وتشتمل أبعاد المشاركة والتمكين على (إعطاء الفرصة للعاملين لتلبية رغبات المستهلكين، ويمكن تحقيق اندماج العاملين من خلال اعتماد التحفيز المادي والمعنوي لهم، وتمكينهم من أعمالهم سواء من خلال اعتماد فرق العمل لانجاز المهام، أو من خلال ما يسمى بحلقات الجودة والتي تمثل مجموعة من الأفراد لديها معارف ومهارات وخبرات مناسبة تجتمع مع بعضها لمعالجة وحل المشاكل المرتبطة بالجودة(الدعاس، 2010).
4. يعد المفتاح الرئيس لنظام إدارة الجودة الشاملة هو التركيز على المستهلك، وتعزى أهمية المستهلك إلى المنافسة العالمية وسعي جميع المنشآت إلى الحصول على موقع تنافسي رصين في عالم تشتد فيه المنافسة وأن البقاء للشركة الأفضل خدمة والأعلى جودة، لذلك لا بد من بذل أقصى جهد لمقابلة هذه التوقعات بشأن جودة الخدمة المقدمة بجعل ذلك المفهوم ثقافة لجميع العاملين بالمنشأة. وإن التركيز على المستهلك يحتاج إلى بذل المزيد من الجهد من أجل تحديد احتياجات ذلك المستهلك، وتوقعاته بدرجة تامة، والعمل على تحسين الأداء ليقابل تلك الاحتياجات. ومن أبعاد التركيز على المستهلك أنها تشمل على: (تحديد الزبائن الخارجيين

والداخليين، وتحديد حاجات ورغبات الزبائن، ومتابعة شكاوي الزبائن وحلها، والأخذ بآراء الزبائن عند تطوير المنتجات الجديدة، والمحافظة على الزبائن الحاليين، والبحث عن زبائن جدد)(البلبيسي، 2000).

5. التخطيط الاستراتيجي للجودة: هو وضع خطة شاملة تعتمد على رؤيا ورسالة وأهداف محددة، تساعد المنشأة على صياغة الاستراتيجية، وتسهل عملية وضع السياسات والبرامج في ضوء تحليل معمق للبيئة الداخلية والخارجية من أجل وضع الخطط الشاملة بالشكل الذي يوفر قابلية لدعم الميزة التنافسية للمنشأة(العزاوي، 2005). وتشمل أبعاد التخطيط الاستراتيجي على دراسة الأسواق والحصة السوقية والمنافسة والاحتياجات المستقبلية بالاضافة إلى متابعة التغيرات في حاجات ورغبات المستهلكين ومتابعة التطورات والمواصفات والمقاييس الخاصة بتقديم الجودة ومواكبة التكنولوجيا المستخدمة ووضع خطط طويلة الأمد لضمان جودة تقديم الخدمة ومتابعة وفحص آثار تطبيق هذه الخطط(الطراونة والبلبيسي، 2002). ويعد أيضا إسهام الدكتور اشيكاوا من الإسهامات الأساسية الهامة في مجال إستراتيجية الجودة، وقد بين فلسفته من خلال الأهداف التالية(عبوي، 2006):
   - العمل على تطوير قدرات العاملين من خلال التعليم والتدريب وتفويض المسؤولية والدعم الإيجابي المتواصل.
   - لا بد أن يتم السعي إلى تحقيق الجودة قبل السعي إلى تحقيق الأرباح.
   - بناء علاقات طويلة الأمد مع الزبائن، من خلال العمل على تلبية حاجة ورغبات الزبائن.
   - تطوير نظام عام لإدارة الجودة ليشمل جميع العاملين وإطلاعهم على الحقائق والمعلومات الإحصائية وتحفيزهم من خلال استخدام أدوات القياس.

6. تدريب العاملين: يقصد بالتدريب كافة الجهود المخططة والمنفذة لتنمية قدرات (الجدارات والمهارات) العاملين بالمنشأة على اختلاف مستوياتهم وتخصصاتهم وترشيد سلوكياتهم، بما يعظم من فاعلية أدائهم من خلال تحقيق أهدافهم الشخصية وإسهامهم في تحقيق أهداف المنشأة(مصطفى، 2008). وكذلك التدريب هو "أسلوب من الأساليب الإدارية التي تمكن العاملين في المنشآت من تطبيق المفاهيم الإدارية بفاعلية وإكسابهم مهارات تمكنهم من الإسهام في تحسين جودة المنتج والحد من الأخطاء، وإعادة الأعمال وتأديتها بشكل صحيح اعتباراً من المرة الأولى"(الخلف، 1997).

3-4-1-1-2 مراحل تطبيق إدارة الجودة الشاملة:

إن تطبيق إدارة الجودة الشاملة تمر بعدة مراحل وهي(علوان، 2005)،(بركة، 2012):

المرحلة الأولى: التهيئة والإعداد: وتعتبر هذه المرحلة من أهم المراحل حيث يتم فيها التحضير والإعداد لتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة وتحديد مدى الحاجة لهذا النظام والأهداف التي يمكن تحقيقها جراء تطبيقه وكذلك تحديد ومعرفة المواد المطلوبة لتنفيذ هذا النظام وتهيئة الظروف المناسبة لإيجاد مثل هذا النظام.

المرحلة الثانية: الدراسة والتخطيط: وهنا يتم تقييم ودراسة نظام إدارة الجودة الشاملة من جوانبه المختلفة والمزايا التي يحققها إذا تم تطبيقه والضرر الذي سيلحق بالمنشأة جراء عدم تطبيقه، بمعنى دراسة المنافع والتكلفة المترتبة على تطبيق هذه النظام وتحديد الفوائد والمكاسب التي يمكن تحقيقها من جراء تطبيقه وكذلك الضرر الذي قد يحدث إذا لم تقم المنشأة بتطبيق النظام.

المرحلة الثالثة: التقويم: وهنا يتم تقييم العمل داخل المنشأة ودراسة وضع المنشأة الحالي والعمل على تقويمه وتعديله بما يتناسب مع متطلبات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة ومعرفة الآثار التي يمكن أن تترتب جراء تطبيق هذا النظام وقياس درجة التغيير التي سيحدثها تطبيق هذا النظام ومعرفة آراء وسلوكيات المستهلكين حول ما أحدثه هذا النظام على عمل المنشأة.

المرحلة الرابعة: التنفيذ: بعد الإعداد لتطبيق نظام الجودة الشاملة ودراسة هذا النظام دراسة معمقة من جميع جوانبه وتعديل وتقويم الوضع داخل المنشأة ليتلائم مع النظام المراد تطبيقه تأتي المرحلة الرابعة وهي مرحلة تطبيق هذا النظام وهذه المرحلة مرتبطة ومبنية على المراحل السابقة حيث يتم في هذه المرحلة إيجاد بيئة ثقافية مناسبة تتلائم مع فلسفة إدارة الجودة الشاملة والعمل على تثقيف وتطوير وتدريب العاملين.

المرحلة الخامسة: تبادل الخبرات: وهنا يتم التعرف على النتائج التي ترتبت على تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة من خلال المراحل السابقة والعمل على تقييمها ووضع الحلول للمشكلات التي حدثت وتعديل الوضع وتطويره من خلال تبادل الخبرات التي تم التوصل إليها بين العاملين جراء تطبيق هذا النظام كل في مجاله.

4-4-1-1-2 مزايا تطبيق إدارة الجودة الشاملة:

ان تطبيق اسلوب إدارة الجودة الشاملة يحقق لنا العديد من المزايا منها (العزاوي، 2005):

- التركيز وبصورة مستمرة على تحسين العمليات الإنتاجية.

- العمل على زيادة الكفاءة أثناء العمل وتخفيض الأخطاء الخاصة بالتشغيل.
- تعزيز الموقع التنافسي للمنشآت من خلال التركيز على تقديم السلع والخدمات ذات الجودة العالية.
- يسمح تطبيق هذا الأسلوب لسلسلة من الفعاليات المستمرة التي تساعد المنشأة على تحقيق أهدافها.

5-4-1-1-2 معوقات تطبيق إدارة الجودة الشاملة:

تواجه عملية تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة عدة صعوبات تحول دون تطبيقها منها(العزاوي، 2005):

- التركيز على الفعاليات الداخلية للجودة والاهتمام بها لكونها مهمة في الأداء الرئيسي للجودة.
- عدم قدرة الإدارة الوسطى على تفهم الأدوار الجديدة وفق إدارة الجودة الشاملة وإحساسهم بأن فلسفة الجودة الشاملة ستفقد العاملين قوتهم في انجاز العمل.
- عدم وجود كفاءات بشرية مؤهلة لتقوم بتطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة، ونظام فعال للإتصالات والتغذية العكسية.
- عجز الإدارة العليا عن توضيح إلتزاماتها بإدارة الجودة الشاملة.

5-1-1-2 الإنتاج في الوقت المحدد ((Just in Time Production (JIT)):

مع التطور الكبير في البيئة الصناعية والنظم الإنتاجية، كان لا بد من تطوير النظم الإدارية والمحاسبية لكي تستجيب لمتطلبات المرحلة الحديثة. وهكذا ظهرت وتطورت نظم الإنتاج الحديثة، وقد ساعد على تطورها استخدام الأتمتة في الصناعة وأجهزة الكمبيوتر التي أصبحت لا تقوم بمعالجة البيانات والمعلومات الرقمية فقط، وإنما بتنظيم وإدارة العمليات الإنتاجية بالكامل، ومن أبرز النظم الإنتاجية الحديثة التي ظهرت هو نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) الذي ساهم في تخفيض التكاليف ورفع كفاءة الأداء والتوسع في الإنتاج. وقد تم استكمال الإطار النظري والتطبيقي لنظام الإنتاج في الوقت المحدد إلى حد كبير في السنوات القليلة الماضية، ولاقى قبولاً واستحساناً نتيجة المزايا التي يتمتع بها، والفوائد التي نجمت عن التطبيق العملي في عدد من الشركات العالمية(جريرة، 2013).

1-5-1-1-2 مفهوم أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد:

عرف نظام الإنتاج في الوقت المحدد أنه نظام يعمل على شراء المواد اللازمة للعملية الإنتاجية والإنتاج بالكمية والوقت المحدد وفقاً لاحتياجات العملاء(Kootanaee, et. Al., 2013).

كما عرفه البعض انه عبارة عن فلسفة تسعى إلى تخفيض المخزون إلى أدنى حد ممكن، وكذلك إلى الحد من الهدر في الوقت والموارد في العمليات الإنتاجية من خلال القيام بشراء تلك المواد بالكميات والوقت المناسبين، والإنتاج بالكمية والوقت المحدد لتلبية احتياجات العملاء، حيث ترتكز هذه الفلسفة على معرفة احتياجات العملاء، وتنمية علاقات الشركة مع مورديها، وتنمية مهارات العاملين وتدريبهم(سمور، 2014).

وعرفه آخرون أنه نظام يعمل على تخفيض تكاليف المنتجات من خلال الحد من الهدر في عمليات الشراء والإنتاج، والإستغناء عن كافة أنواع المخزون أثناء المرحلة الإنتاجية من مراحل سلسلة القيمة في الشركة، وذلك عن طريق التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر العميل، وبالتالي الإستفادة من مزايا تطبيقه كالتخفيض أو التخلص من المخزون لتتمكن الشركة من تحقيق الميزة التنافسية(البطاينه، 2015).

وعليه يمكن الباحث ان يعرف أسلوب الانتاج في الوقت المحدد (JIT) بأنه أسلوب يعمل على إلغاء المخزون في كافة مراحله وذلك لتخفيض الهدر في تكاليف التخزين، وتلبية حاجة المستهلكين وتحسين الجودة والأداء بالتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج فقط.

2-5-1-1-2 أهداف أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد:

يسعى أسلوب الانتاج في الوقت المحدد إلى تحقيق العديد من الأهداف التي تقود إلى تخفيض التكاليف والعمل على مرونة تدفق الإنتاج بسهولة، من خلال تركيزه على تخفيض المخزون إلى الحد الأدنى، وتحقيق الجودة الشاملة، والحد من الفاقد والتالف والمعيب من الإنتاج، والعمل على تلبية إحتياجات العملاء، وإن أهداف هذا الاسلوب هي(سمور، 2014)،(Kootanaee, et. Al., 2013):

- زيادة قدرة المنشأة على المنافسة طويلة الأجل، حيث أن قدرتها التنافسية تزداد مع تطبيقها لاسلوب الانتاج في الوقت المحدد من خلال اتباعها لطرق مثالية للإنتاج تأخذ في عين الإعتبار المتغيرات المحيطة في بيئة الأعمال.
- زيادة درجة الكفاءة في العمليات الإنتاجية للمنشأة من خلال تحقيق مستوى عالمي من الإنتاجية.
- تقليل التالف والمعيب من الإنتاج وتقليل الوقت والجهد المرتبط بالعملية الإنتاجية بالشكل الذي يساهم بتخفيض تكلفة الإنتاج.
- تحقيق رضى العملاء من خلال إنتاج منتجات تلبي احتياجات عملائها بالكمية والوقت المناسبين.
- تحقيق الجودة في المنتجات مع الأخذ بعين الاعتبار التكلفة من خلال تحقيق التوازن بين التكلفة والجودة.
- استغلال موارد المنشأة والعمل على تخفيض المخزون إلى أدنى حد ممكن.
- خلق وبناء ثقة بين المنشأة ومورديها بالشكل الذي يساهم في توريد المواد الخام بالوقت وبالجودة المناسبة.
- تحقيق الإنسياب والمرونة في الإنتاج من خلال الترتيب الجيد للمصانع والآلات.

ان أسلوب التوقيت المحدد يركز على رقابة إجمالي التكاليف الصناعية، وتطبيقه يؤدي إلى تخفيض التكاليف الصناعية بصورة كبيرة ويحقق عدة مزايا منها(صبّاح، 2008):

- تخفيض حجم المخزون وكمية الأموال المستثمرة فيه وفي المباني اللازمة لوضع كميات المخزون الكبيرة.
- تخفيض تكاليف النقل ومناولة المخزون.
- تخفيض تكاليف إعداد الآلات مما يؤدي لانخفاض إجمالي تكلفة الإنتاج.
- انخفاض عدد الوحدات التالفة والفاقدة بناء على تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة.
- ازدياد إيرادات المبيعات نتيجة لسرعة الاستجابة للعملاء.

3-5-1-1-2 مقومات أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد:

لتطبيق أسلوب الانتاج في الوقت المحدد وتحقيق أهدافه، والاستفادة من كافة مميزاته، فإنه لابد من معرفة مقومات تطبيقه، ولقد تعددت آراء الباحثين والكتّاب في تحديد ومقومات تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد ويمكن تحديدها بما يلي(سمور، 2014):

- الشراء في الوقت المناسب.
- تخفيض المخزون إلى الحد الأدنى.
- تخفيض وقت الإعداد.
- العلاقة مع الموردين.
- العمال ذو المهارات المتنوعة.
- تجنب التالف والمعيب.
- مراقبة تدفق المنتجات.
- الإنتاج وفقاً لطريقة السحب.
- الترتيب الداخلي للمصنع.
- صغر حجم الدفعات.
- التركيز على العملاء.
- الصيانة الوقائية.
- الجودة الشاملة.
- دعم مستمر من الإدارة العليا.

4-5-1-1-2 عيوب ومشاكل أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد:

يواجه أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد عدد من المشاكل وهي(البشتاوي والمطارنة، 2005)(صالح، 2014):

- يتطلب تطبيق اسلوب المخزون في الوقت المحدد ضرورة تطوير نظم المحاسبة والتكاليف.
- يحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى الكثير من الإجراءات التي يصعب تنفيذها، والتي تحتاج إلى تكلفة عالية وخصوصاً التي تتكبدها المنشأة في بداية تطبيق هذا الاسلوب من إعداد للإداريين والعاملين.
- اقتناع إدارة الشركة بالأساليب التقليدية الحالية، ومقاومتها للتغيير والتحويل خوفاً من عدم ضمان نتائج تطبيقه، كما يمثل أسلوب الانتاج في الوقت المحدد ضغطاً على اهتمامات المدراء حيث يتطلب منهم جهداً كبيراً من خلال التعاون مع العاملين في المنشأة.

6-1-1-2 بطاقة الأداء المتوازن ((Balance Scorecard (BSC)):

يعد أسلوب بطاقة الأداء المتوازن أحد الوسائل الادارية الحديثة التي تعتمد عليها فلسفة واضحة يتم بموجبه قياس مستوى الأداء والتقدم بإتجاه تحقيق الأهداف، والذي يعكس نجاح أو فشل المنشأة ومدى قدرتها على تحقيق أهدافها واستغلال مواردها. كما يعتبر هذا النموذج وسيلة لتحقيق الاستراتيجية للمنشأة وفق إطار متكامل من المقاييس المالية وغير المالية وبشكل متوازن وذلك من خلال تقييم المنشأة لأدائها التشغيلي والمالي والاستراتيجي بهدف الحصول على معلومات متكاملة عن المنشأة(صالح، 2014).

1-6-1-1-2 مفهوم بطاقة الأداء المتوازن:

عرفه البعض أنه نموذج المقياس المتوازن للأداء (BSC) يحتفظ بالمقاييس المالية التقليدية. ولكن المقاييس المالية تقدم نتائج الأحداث الماضية، فالمقاييس المالية التقليدية كانت كافية في منشآت العصر الصناعي التي كانت فيها الاستثمارات طويلة الأجل لا تهتم بقدرات العاملين والعلاقات مع العملاء وأنها ليست عناصر هامة وضرورية لتحقيق النجاح. لكن في منشآت عصر المعلومات أصبحت المقاييس المالية غير كافية فيجب خلق قيمة مستقبلية للمنشأة من خلال الاستثمار في العملاء والموردين والموظفين، والعمليات الداخلية، والتكنولوجيا، والابتكار(بدر، 2013)،(Kaplan and Norton, 1996).

كذلك يمكن أن يعرف نموذج بطاقة الأداء المتوازن على أنه "أداة تستخدم لنقل وتوصيل إستراتيجية المنشأة إلى الوحدات والمستويات الإدارية المختلفة وأيضاً لقياس نماذج التنفيذ في تلك الوحدات، فاستخدامها بشكل يضمن تحقيق النتائج المستهدفة بما يضمن قوة المنشأة وموقفها التنافسي وذلك عن طريق توفير أداة لتنفيذ الإستراتيجية والمحاسبة عن النتائج المستهدفة(بركة، 2012).

ومما سبق فإن الباحث فيمكن تعريف بطاقة الأداء المتوازن أنه أحد أساليب المحاسبة الحديثة واداة رقابية منهجية تستخدم نموذج متعدد الأبعاد لوضع الخطوط العريضة للإدارة الاستراتيجية في المنشأة بحيث يساعد المنشأة في مختلف مستوياتها الإدارية على ترجمة الأهداف

والخطط الإستراتيجية إلى خطوات عملية تقاس بدقة بأبعاده الأربعة (المالي، العملاء، العمليات الداخلية، الابتكار والتعلم) من خلال رسالة ورؤية المنشأة.

2-6-1-1-2 أبعاد واتجاهات ومكونات بطاقة الأداء المتوازن:

إن أسلوب الأداء المتوازن (BSC) يشير إلى أنه يجب أن ننظر إلى المنشأة من أربعة منظورات، ومقاييس، لتطوير جمع البيانات وتحليلها نسبة لكل من هذه المنظورات وذلك بهدف قياس وتقييم الأداء لذلك فقد اقترح (Kaplan & Norton) نظاما لقياس الأداء يحتوي على المقاييس المالية وغير المالية، وذلك من خلال النظر إلى المنشأة من خلال أربعة مجالات(بدر، 2013)(Kaplan and Norton, 1992a):

أولا: المنظور المالي: يتمثل المنظور المالي في الإجابة على السؤال التالي كيف ينظر المساهمين إلينا؟ ويستخدم المنظور المالي عدة مقاييس مثل التدفق النقدي، والعائد على حقوق المساهمين، والمبيعات، والإيرادات ومقياس تحقيق الربح العادل، والذي يشكل هدفاً إستراتيجياً تسعى معظم المنشآت للوصول إليه، مقياس تخفيض التكاليف إلى أقصى حد ممكن، وذلك لتحقيق أقصى فاعلية ممكنة. ومقياس تعظيم الثروة للمساهمين والمودعين من خلال تحقيق عوائد حقيقية على الاستثمار، ومقياس تحقيق قيمة اقتصادية مضافة.

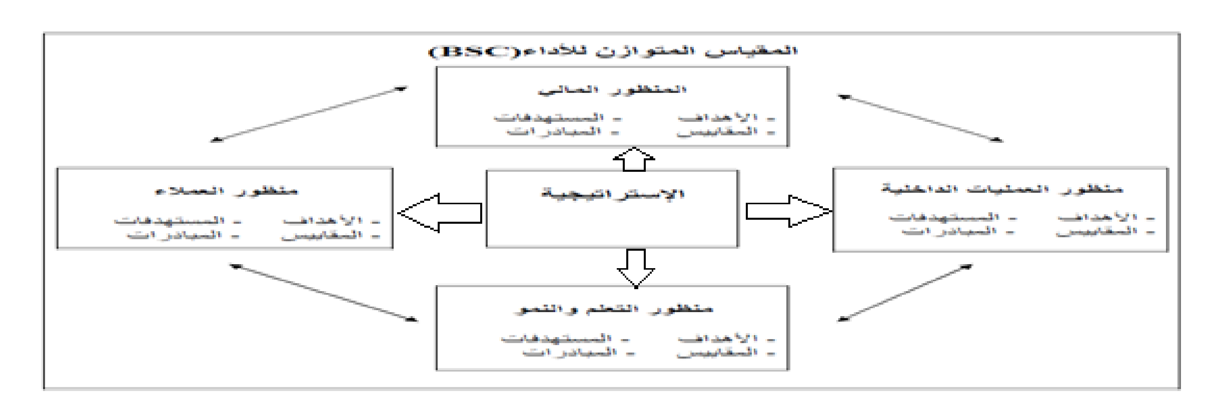
ثانياً: منظور العملاء: يعكس منظور العملاء من وجهة نظر العملاء ويتمثل في الإجابة على السؤال التالي: ما مدى رضى العملاء عنا؟ ويستخدم منظور العملاء، تخفيض عدد الوحدات المعيبة، والتسليم في الوقت المحدد، دعم وتطوير المنتجات، مقياس الحصة السوقية العادلة، ويتكون من عناصر توازن بين القدرات التنظيمية المتاحة والحصة السوقية المستهدفة. وحيازة عملاء جدد بما يراعي تحقيق هدف الربحية العادلة. أما الاحتفاظ بالعملاء الحاليين فإنه يستهدف تطبيق مقاييس تلبي حاجات الشركاء المادية والنفسية. وربحية العملاء يحتوي على مقاييس تحقيق الربح العادل. ورضى العميل من خلال السعي إلى تحقيق الرضى النفسي والربح المادي العادل.

ثالثاً: منظور العمليات الداخلية: حيث ان هذا المنظور يعالج مسألة ما هي كفاءة الأنشطة الأساسية لدينا وما هي مجالات التميز في العمليات؟ يحتوي منظور العمليات الداخلية على عدة مقاييس منها مدى تنفيذ العمليات بشكل فعال مقاساً بالانتاجية، دورة الزمن، ومقاييس تحقيق الفاعلية الإنتاجية، والهادف إلى الوصول إلى الكمية المستهدفة مقابل أقل وقت عمل أو أقل تكلفة. والجودة والنوعية

وهو يحسب النسبة المثلى المقبولة من الجودة في الوحدات والخدمات المنتجة، أو أقل نسبة عيب مسموح به.

رابعاً: منظور التعلم والنمو: يتمثل منظور التعلم والنمو في الإجابة على السؤال التالي "مدى استمرار المنشأة في القيام بتحسن مستمر وخلق قيمة مضافة؟" يحتوي منظور التعلم والنمو على مقاييس مرتبطة بالتعلم والابتكار مثل عدد مرات دورة تطوير المنتج، وتحسين العمليات التشغيلية، مستوى القدرة الفردية، ويعتني بتوفر المهارات الأكاديمية الملائمة لدى الأفراد، والإبداعية الفردية المطبق في الإدارة، والذي يشترط توفر قدرات عقلية متفوقة في ابتكار الحلول، ورضى الموظف، الذي يهتم بتلبية حاجاته بما يناسب قدراته ومؤهلاته. وربحية الموظف، ويتركز حول قدرته على تحقيق قيمة اقتصادية مضافة. والاحتفاظ بالموظف، الذي يشدد على مقاييس الكفاءة والفاعلية الفردية(بدر، 2013)(Davis, 1996).

والشكل رقم (1) يوضح الاتجاهات الأربعة للمقياس المتوازن للأداء (BSC)



المصدر: (Kaplan and Norton, 1996a)

ويرى (Selena, 2010) أن كل جانب من الجوانب الأربعة لنموذج المقياس المتوازن للأداء (BSC) يشتمل على أربعة نقاط(بدر، 2013):

- الأهداف (Objectives): تسجل فيه الأهداف الخاصة بالنموذج.
- المؤشرات (Measures): تسجل فيه المؤشرات التي ستستخدم لقياس كل هدف.
- المستهدف (Target): تسجل فيه القيمة المستهدفة للمؤشر في نهاية الفترة (سنة مثلا).

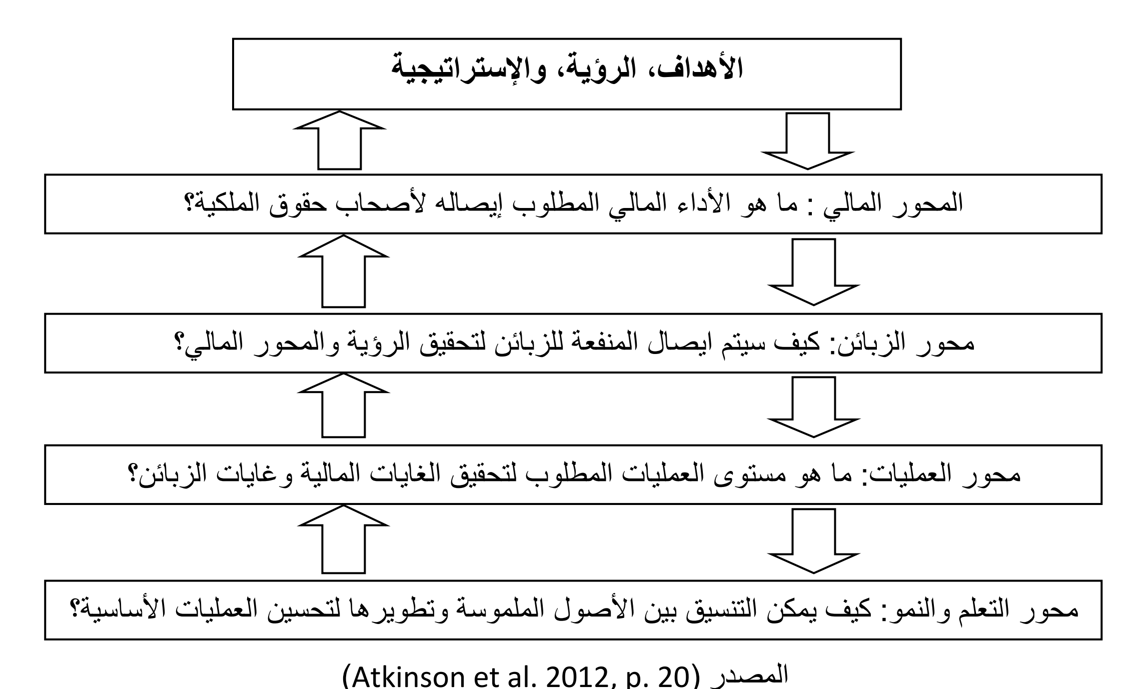
– المبادرات (Initiaves): تسجل فيه المبادرات أو الأشياء التي سنقوم بها لتحقيق الهدف وتظهر هذه المكونات على النحو الموضح لمحور المنظور المالي كمثال على ذلك:

شكل رقم (2) يوضح مكونات كل جانب في نموذج المقياس الأداء المتوازن

	الهدف	المؤشر	المستهدف	المبادرات
الأهداف المالية				

المصدر: (Selena, Aureli, 2010)

الشكل رقم (3) يبين محاور بطاقة الأداء المتوازن والعلاقة فيما بينها



المصدر (Atkinson et al. 2012, p. 20)

3-6-1-1-2 منافع تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

تتحقق العديد من المنافع الملموسة وغير الملموسة والتي تأتي نتيجة للتطبيق الفاعل والصحيح لتلك البطاقة، وقد ذكر مجموعة من الباحثين العديد من المنافع التي يحققها التطبيق والتي يمكن تلخيص أهمها كالآتي(الكبيجي، 2011)(Kaplan & Norton, 2001):

1. زيادة الهوامش والعوائد المالية نتيجة لتحسين المنتج.

2. الإسهام في صياغة وتطبيق وتحديث الاستراتيجيات التنظيمية.
3. تحسين الربط بين أهداف واستراتيجيات المنشأة ككل بالأهداف الفرعية والمستقلة.
4. ربط الخطط التشغيلية السنوية أو قصيرة الأجل بالاستراتيجيات طويلة الأجل.
5. تحديد مواطن الخلل، وأماكن الهدر والضياع وأين تكمن ضرورة عملية التحسين.
6. إظهار ما إذا كان التحسين المخطط له قد تم تنفيذه بالفعل.
7. تمييز ما إذا كانت المنشأة تقابل متطلبات العميل.
8. تسمح لمقاييس الأداء والتغذية العكسية والتعليم وتحسين الجودة بأن تكون عناصر أساسية لجهود المنشأة.

وبناء على ما سبق فإن الباحث يرى أن بطاقة الأداء المتوازن تحقق وتساعد على تحقيق الأهداف القصيرة والطويلة الأجل للمنشأة، بالاضافة انها تعزز المؤشرات غير المالية الى جانب المؤشرات المالية لتكوين فهم واضح لها، كما انها تعمل على زيادة الاتصال بين الادارة العليا والافراد الداخليين والخارجيين مما يعطيها تصور أشمل للمؤثرات الداخلية والخارجية للمنشأة.

4-6-1-1-2 مشكلات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

يواجه تطبيق بطاقة الأداء المتوازن عدة مشكلات وهي(صبّاح، 2008):

1. كثرة المقاييس والبيانات قد تحدث غموضاً وسوء فهم لدى العاملين، وخصوصاً إذا ظهرت بعض المقاييس كأنها تتعارض مع بعضها البعض.
2. ربما تكون تكاليف التطبيق مرتفعة نظرا لتعدد وكثرة وتنوع البيانات المطلوبة وتكاليف تحليلها والحصول على النتائج قد تكون المقاييس غير مفهومة لبعض الأفراد في المنشأة.

إلا أن هذا يجب ألا يشكل عائقاً أمام استخدامها من قبل الشركات، حيث أن تطبيقها يحقق مزايا كبيرة للشركات، ويمكن التغلب على هذه المشاكل من خلال التنسيق بين المقاييس المختلفة وتوضيحها للعاملين في المنشأة، وبالنسبة للتكاليف فإنها على المدى الطويل تكون أقل منها، وهذا يبرر الجهد المبذول لتطبيقها.

7-1-1-2 6 سيجما (Six Sigma):

إن أسلوب ستة سيجما يعمل على الربط بين أعلى جودة وأقل تكاليف للإنتاج أو الخدمات ويطبق هذا الاسلوب على كل المراحل الإنتاجية أو الخدمية وليس على المنتج النهائي فقط. وقد تم تطوير هذه المنهجية في الولايات المتحدة الأمريكية واليابان مما أعطى نتائج متقدمة في مجال الجودة الشاملة وتقليل الأخطاء، وكانت شركة جنرال إلكتريك ومتورولا وغيرها من الشركات التي استخدمت منهج ستة سيجما وقد أعطت نتائج متقدمة حيث أصبحت هذه الشركات من الشركات الرائدة عالمياً، ويتم نشر منهج ستة سيجما بشكل واسع وفي كافة المجالات الإنتاجية أو الخدمية وفي كافة القطاعات الإقتصادية(عبدالله، 2012)(النعيمي، 2009).

1-7-1-1-2 مفهوم 6 سيجما:

يعتبر أسلوب ستة سيجما أسلوب مميز من أساليب إدارة التكلفة الاستراتيجية التي يركز على معرفة عيوب المنتج، ويعمل على تقليلها إلى أدنى مستوى مما يساعد على تخفيض تكلفة المنتج، والحصول على أعلى عائد ممكن يرضي إدارة المنشأة، ويعظم قيمة المنشأة(صالح، 2014).

وعرفه آخرون انه عملية استراتيجية تمكن الشركات من تحسين عملياتها الأساسية وهيكلها من خلال تصميم ومراقبة أنشطة الأعمال اليومية بحيث يتم تقليل الفاقد واهتلاك المصادر (الوقت والطاقات الذهنية والطاقات المادية) وفي نفس الوقت تلبية احتياجات العميل وتحقيق القناعة لديه(هاري وشرويدر، 2008)(الخليل، 2012).

وعرفه غيرهم على أنه مصطلح يشير إلى العملية التي لا ينتج عنها أكثر من 3.4 مليون عيوب في الفرص، لأن هذا المعدل من العيوب منخفض جداً ويرتبط مصطلح ستة سيجما مع مصطلح انعدام العيوب (Zero Defects)(Garrison, rt., al., 2012).

ويرى الباحث أنه يمكن تعريف 6 سيجما أنها قدرة المنشأة على قياس العيوب في نشاط ما والعمل على وضع الخطوات العلمية للتخلص من تلك العيوب بحيث تصل إلى خلوها من العيوب للوصول إلى فاعلية وكفاءة النشاط وتقليل العيوب لتصل إلى 3.4 لكل مليون من العيوب.

2-7-1-1-2 مبادىء 6 سيجما:

ان المبادىء الأساسية التي يقوم عليها أسلوب ستة سيجما هو(Pande and Holpp, 2002)(عبدالله، 2012):

- **التركيز الحقيقي والصادق على رضى العملاء:** حيث انه يشمل العملاء والعاملين في المنشأة وان استمرار ونجاح المنشأة يعتمد على تلبية احتياجات وتوقعاتهم ومحاولة تنفيذها ويعد إرضاء العميل الركيزة الأساسية في تحقيق الجودة. كما أن أسلوب ستة سيجما يضع الأولويات العليا للتركيز على العملاء حيث تبدأ بدراسة متطلبات وتوقعات العميل وتنتهي بدراسة رضى العميل عن المنتج أو الخدمة.
- **الإدارة المعتمدة على الحقائق والبيانات:** ويساعد أسلوب ستة سيجما في حصول المنشأة على بيانات أفضل حيث تقوم تلك المنشآت في عملية تقويم الأداء من خلال التركيز على بيانات واقعية وكافية مما يعكس متطلبات العملاء واحتواء التكاليف وتخفيض العيوب. وبصورة واقعية ملموسة، فإن أسلوب ستة سيجما يساعد المديرين على الإجابة على سؤالين أساسيين لدعم اتخاذ القرارات والحلول القائمة على البيانات وهما:
  - ما هي البيانات والمعلومات التي تحتاج المنشأة إليها فعلاً.
  - كيف يمكن الاستفادة من هذه البيانات والحقائق إلى أقصى درجة ممكنة.
- **التركيز على العمليات والأنشطة الداخلية:** عند تطبيق أسلوب ستة سيجما فإن كل إجراء عملي يشكل عملية بحد ذاته سواء أكان تصميماً للمنتجات والخدمات أو قياساً للفاعلية أو إرضاء للعملاء لذا حينما نركز على المنتجات المصممة والخدمات المقدمة والأداء وإرضاء العملاء والتحسين المستمر فإن أسلوب ستة سيجما ويعتبر العملية المحور الرئيس الذي يساعد المنشأة على تحقيق النجاح المستمر.

إن إحدى الطفرات المُلفتة للنظر في أسلوب ستة سيجما حتى يومنا هذا هي قدرتها على إقناع القيادات والمديرين خاصة في مجال الخدمات والصناعات بأن التمكن من الإجراءات والعمليات هو الطريق لبناء ميزة تنافسية لتقديم خدمة العملاء.

- **الإدارة الفعالة المبنية على التخطيط المسبق (الإدارة المبادأة):** ويقصد بها أن الإدارة الناجحة تسعى إلى معالجة المشكلة قبل حدوثها بمعنى أن هناك إجراءات إدارية وفنية تم اتخاذها قبل حدوث المشكلة وذلك من أجل تفاديها.

وللتبسيط فإن الأخذ بالمبادأة يعني الفعل بصورة سابقة على الأحداث نفسها بدلاً من انتظار حدوثها ثم التفاعل معها والرد عليها، وفي العالم الحقيقي فإن الإدارة بالمبادأة ومعالجة المشكلات قبل حدوثها تعني تحديد أهداف طموحة ومراجعة هذه الأهداف بشكل مستمر وتحديد أولويات واضحة والتركيز على أسلوب الوقاية من حدوث المشكلات بدلاً من معالجتها.

- **التعاون بلا حدود:** إن عنصر التعاون أحد العناصر الحيوية التي تساعد على تحقيق النجاح وتحسين العمل الجماعي على جميع المستويات الإدارية للشركة ومع وكلاء البيع والعملاء. ويركز أسلوب ستة سيجما على أهمية التعاون بين مختلف المستويات الإدارية في المنشأة بدلاً من المنافسة بينهم. حيث إنه من خلال التعاون تستطيع الأقسام معرفة احتياجات الأقسام الأخرى من موارد مالية وفنية وغيرها من المستلزمات المختلفة التي تساعد على دعم عملية التحسين المستمر للمنشأة.
- **السعي إلى الكمال مع القدرة على تحمل الفشل:** يؤكد أسلوب ستة سيجما على أهمية مبدأ السعي إلى الكمال مع القدرة على تحمل الفشل، وذلك لأنه في حقيقة الأمر الفكرتان تكملان بعضهما البعض، حيث إذا كان الأشخاص الذين يسعون للاقتراب من الكمال في الأداء يخشون الفشل، فإنهم لن يحاولوا أبداً. كما أن النقطة الجوهرية في هذا المبدأ أن أي منشأة تضع منهج ستة سيجما كهدف لها عليها أن تواصل السعي للوصول إلى مزيد من الكمال في الأداء بينما هي في ذات الوقت قابلة وقادرة على إدارة بعض الانتكاسات من حين لآخر.

3-7-1-1-2 خطوات 6 سيجما:

وفقاً لشركة جنرال الكتريك (General Electric) فإن أسلوب ستة سيجما تتكون من تحديد (Define)، قياس (Measure)، تحليل (Analyze)، تحسين (Improve) ورقابة (Control)، وتتفق هذه الخطوات مع دراسة (Pyzdek, 2005) وكذلك دراسة (Nave

March, 2002)، وتختصر ب (DMAIC)، حيث توضح هذه الخطوات بما يلي(رفاعي، 2006):

أولاً: تحديد (Define): حيث يبدأ التطبيق بتحديد العملية والسؤال عمن هم العملاء وما هي مشكلاتهم، ومن ثم تتحدد الخصائص الرئيسية الهامة من وجهة نظر العميل والمرتبطة بالعمليات، ويتم تحديد ظروف المخرجات الحالية بالتوازي مع عناصر العملية.

ويضيف (Muir, 2006) أن هذه الخطوة تتمثل في صياغة مشكلة الأعمال من حيث:

- تغير وجهة النظر – كيف تجعل العملاء ينظرون إليك؟
- تطوير دستور الفريق – ماذا نتوقع من أعضاء الفريق أن يفعلوا؟
- غرض عملية الأعمال (Business Process) (العملية الإجرائية – ما هي العمليات الإجرائية الفرعية التي نريد أن تنفذ (ألا تنفذ).

ثانياً: قياس (Measurement): ويعتمد التركيز التالي على قياس العملية حيث يتم تصنيف الخصائص الرئيسية وتحديد نظم القياس وجمع البيانات. ويضيف (Muir, 2006) أن القياس هو تحديد رغبات العميل أو حاجاته وتقييم كيف أن نفشل في إنجاز ذلك التوقعات حتى يمكن تلافيها، مع تحديد المقاييس الأساسية للعملية من أجل المقارنة المستقبلية، كما يذكر أن القياس يتمثل في جمع البيانات الصحيحة من حيث:

- اختبار العناصر الحرجة أو الأساسية للجودة – أي ما هو العمل من أجل التحسين؟
- تحديد معايير الأداء – ما هي أفضل طرق للقياس؟
- صلاحية نظام القياس – هل يمكن أن تثق في بيانات المخرجات؟

ثالثاً: تحليل (Analyze): بعد أن يتم جمع البيانات فإنه يتم تحليلها والغرض من ذلك هو تحويل البيانات الخام إلى معلومات للتزود بالبصيرة والرؤية السليمة داخل العملية ذاتها ومن ثم القدرة على تحديد الأسباب الأساسية والأكثر أهمية للمشكلات أو العيوب الناتجة من العملية. ويضيف (Muir, 2006) أن التحليل يتمثل في تحويل المشكلة إلى مشكلة إحصائية من حيث:

- تثبيت قدرة العملية.

- تعريف هدف الأداء – كيفية إنجاز الأفضل والمحافظة عليه.
- تحديد عمليات الأعمال (BP) (العمليات الإجرائية) المتعددة ومصادر التغيير – ما هي العوامل (Xs) التي تستطيع أن تغيرها؟

رابعاً: تحسين (Improve): وفيها يتم تطوير الحلول للمشكلة وإجراء التغيرات على العملية – ذلك أن نتائج التغيرات يتم رؤيتها في صورة مقاييس محددة. وفي هذه الخطوة فإن المنشأة يمكن أن توازن وتقرر هل التغيرات التي يتم إجرائها مفيدة، وما إذا كان هناك تغيرات أخرى يجب وضعها وتكون ضرورية، ويضيف (Muir, 2006) أن التحسين هو تطوير الحل العملي من حيث:

- تنقية الأسباب المحتملة – ما هو الطريق الصحيح للمشكلة؟
- تثبيت العلاقة بين العوامل المتغيرات المستقلة (Xs) ومخرجات المتغير التابع (Y) – كيفية التنبؤ بالمخرجات؟
- اختيار أفضل استراتيجية للتحسين – كيف يمكن تعظيم تأثير الحل الأفضل وجعله حيوي بالنسبة للجودة؟

خامساً: رقابة (Control): وتعني أنه إذا تم تأدية العملية كما هو مصمم ومخطط لها، وكانت وفق المستوى المتنبأ به فإنه يتم وضعها تحت الرقابة، وهذه الخطوة هي الجزء الدائم أو المستمر من أسلوب ستة سيجما، حيث تتم الرقابة على العملية لضمان أو للتأكد من عدم حدوث تغيرات لم تكن متوقعة، ويضيف (Muir, 2006) أن الرقابة تعني تطبيق الحل العملي من حيث التأكد من:

- صلاحية نظام القياس اللازم للعوامل المستقلة (Xs) – هل يمكن أن نثق في بيانات المدخلات؟
- تثبيت مسموحات التشغيل اللازمة للعوامل المستقلة (XS) – كيف يمكن تحقيق الرقابة الواجبة؟
- تطبيق رقابة العملية وإدارة الخطر – هل كل فرد يعرف كيف يحافظ على المكاسب المحققة في المنشأة؟

ويذكر (Nave, 2002) أن التركيز بصفة عامة على هذا الأسلوب يكون لتخفيض التغيرات، كما أن له تأثيرات ثانوية أخرى، فالجودة يتم تحسينها، ودراسة العملية تقدم تقييم شامل للقيمة المضافة

الناتجة من العوامل المتعددة، ذلك أن بعض هذه العوامل يتم تعديلها، بينما يتم إلغاء العوامل الأخرى، لأنه تم تنقيتها وتحسينها والأخطاء وحتى فرص وقوع الأخطاء ثم تخفيضها.

4-7-1-1-2 أهمية 6 سيجما:

هناك العديد من الفوائد من تطبيق أسلوب ستة سيجما ومنها(Antony, 2004)(عبدالله، 2012):

1. تطوير فرق العمل لتحسين كامل المنشأة.
2. تحويل الثقافة التنظيمية من نمط مكافحة الأخطاء إلى نمط منع الأخطاء.
3. رقع الروح المعنوية للعاملين.
4. إزالة الخطوات التي تعتبر غير مهمة في العمليات.
5. تخفيض تكلفة النوعية الرديئة.
6. الوعي المتزايد للأدوات والتقنيات المستخدمة في حل المشكلات وهذا يؤدي إلى رضى العاملين.
7. قرارات الإدارة الفعالة بسبب اعتمادها على بيانات وحقائق بدلاً من الآراء الشخصية أو الافتراضات.

والبعض الآخر أشار إلى أن تطبيق أسلوب ستة سيجما في أي قطاع من القطاعات له فوائد كبيرة ومن هذه القطاعات(Anbari, 2004):

- **القطاع المالي:** إن تطبيق أسلوب ستة سيجما في القطاع المالي تساعد على الدقة في انجاز الميزانيات والتقارير المالية وتقليل الأخطاء المالية وتحسين أداء العاملين.
- **قطاع الإنشاءات:** إن تطبيق أسلوب ستة سيجما في هذا القطاع يقلل الأخطاء في تصاميم المشاريع ضمن الوقت المتاح لتسليم تلك التصاميم ويساعد أسلوب ستة سيجما على إدارة النفقات ضمن الميزانيات المعدة للمشاريع.
- **قطاع البحث والتطوير:** إن تطبيق ستة سيجما في قطاع البحث والتطوير تساعد على تقليل التكاليف وزيادة سرعة تطوير العمليات ويساعد على عملية ربط البحث والتطوير بعمليات الأعمال.

5-7-1-1-2 محددات تطبيق 6 سيجما:

ان هناك بعض المحددات على تطبيق أسلوب ستة سيجما ومنها(Antony, 2004):

- عدم توافر بيانات بالجودة المطلوبة خصوصاً في بداية العمليات (قد تأخذ مرحلة جمع البيانات وقت كبير في المنشأة).
- إن التعريف الإحصائي لستة سيجما هو 3.4 عيب أو فشل في المليون فرصة في قطاع الصناعة يمكن حسابها، أما في قطاع الخدمات قد يكون أي شيء لا يلبي حاجات أو توقعات العميل يعتبر فشلاً أو خطأ.
- إن اختيار المشاريع وتفضيلها لا يزال يعتمد على قرارات شخصية.
- إن التغيير في مستوى أسلوب ستة سيجما في الخدمات قد لا يكون ملموساً.
- إن أسلوب ستة سيجما يمكن أن تتجه بسهولة إلى البيروقراطية وذلك لوجود الأحزمة السوداء والخضراء والتي يرتكز عليها أي مشروع داخل المنشأة.

8-1-1-2 التكلفة المستهدفة ((Target Cost (TC)):

ان أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر من أحد اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تهدف إلى تخفيض التكلفة. وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية من خلال التأكيد على جودة المنتجات والخدمات وترشيد التكاليف لضمان استمرار ونجاح المنشأة في تحقيق الارباح المنشودة في ظل متغيرات البيئة التنافسية.

1-8-1-1-2 مفهوم التكلفة المستهدفة:

لقد عرفها البعض أنها منهج في إدارة التكاليف يهدف إلى تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتج للإرتقاء في تقديم منتج يلائم احتياجات المستهلك المستهدف، عبر رسم سعر مدروس مبني على هامش ربح مرغوب منتهيا بأقصى تكلفة مسموح بها يمكن تحملها(الكبيجي، 2014).

ويرى البعض انه يمكن تعريف التكلفة المستهدفة انها أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، تهدف إلى خفض تكلفة المنتج إلى الحدود الدنيا خلال مرحلة ما قبل الإنتاج وهي مرحلة (التخطيط والتصميم، والبحث والتطوير) من مراحل سلسلة القيمة، مع الأخذ بعين الاعتبار المحافظة على مستوى جودة المنتج، وتحسين الربحية، مما يدعم إستراتيجية القدرة التنافسية للشركة(بطاينة، 2015).

ويرى الباحث أن التكلفة المستهدفة يعرف أنه أسلوب من أساليب المحاسبة الادارية الحديثة الذي يسعى إلى التحديد السعري في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج وذلك لخفض تكاليف المنتج مع المحافظة على الجودة المطلوبة.

2-8-1-1-2 مبادىء التكلفة المستهدفة:

يرتكز أسلوب التكاليف المستهدفة في تحقيق أهدافه على مجموعة من المبادىء تتمثل فيما يلي(العمرو، 2007)(ابوعودة، 2010):

1. يقوم أسلوب التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف والأرباح.
2. يقوم بتحديد تكلفة المنتج وفقاً للمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف – الربح المستهدف

3. يؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه، سواءً من داخل المنشأة او من خارجه كالموردين والوسطاء والموزعين.
4. يهتم بتوثيق العلاقة مع الموردين ويجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة، أو يجعل منهم شركاء بالمنشأة أو طرفاً أساسياً في عملية التخطيط والتصميم للمنتجات.
5. ينادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المشروع الواحد، حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل.
6. يقوم بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية.
7. يعتمد على أساس دقيق وصحيح من المعلومات الجديدة من داخل وخارج المنشأة.

وبذلك فإن الأسلوب التقليدي في التسعير يقوم على أساس المعادلة التالية:

سعر السوق = التكلفة الكلية الواقعية + الربح المستهدف

بينما حسب التكلفة المستهدفة تكون المعادلة كما يلي:

التكلفة المستهدفة التي يجب أن تلتزم بها المنشأة = السعر الحالي في السوق حسب المنافسة – الربح المستهدف.

3-8-1-1-2 خصائص التكلفة المستهدفة:

يتمتع أسلوب التكلفة المستهدفة بعدة خصائص يتميز بها منها(الكببجي، 2014):

1. إيجاد فهم حقيقي للتكاليف المتخصصة خلال دورة حياة المنتج، بدءاً من مرحلة تطوير وتصميم المنتج والتي تشكل من 80% إلى 90% من تكلفة المنتج خلال هذه المرحلة، وانتهاءً بتكاليف التصنيع والتسويق وتقديم المنتج للمستهلك.
2. تخفيض التكاليف بدءاً من مرحلة تخطيط وتصميم المنتج وانتهاء بمرحلة خدمات ما بعد البيع.
3. العمل على تقديم منتج يلبي رغبات ومتطلبات العملاء.
4. الرقابة على التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المستهدفة، وتحديد الفجوة بينهما ومعرفة أسبابها والعمل على سد هذه الفجوة.

5. تخطيط ربحية المنشأة في ضوء الإمكانات المتاحة للمنشأة، ووفقاً للمنظور الخارجي الذي يأخذ بعين الإعتبار أسعار السوق وتكلفة إنتاج المنافسين في السوق.
6. يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبني هذا الاسلوب إلا من خلال تعاون مجموعات من الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية.
7. التغلب على المنافسين من خلال تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة المطلوبة.
8. يحقق الخفض المستمر للتكاليف لاعتماده على أساليب التحسين المستمر كمدخل هندسة القيمة.
9. يحقق التفاعل الايجابي بين البيئة الداخلة للمنشأة والبيئة الخارجية لها من عملاء وموردين.
10. ان اسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية عن طريق إدارة تشكيلة أنشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم إنتاج المنتج بأفضل توليفه ممكنة من الأنشطة.

4-8-1-1-2 مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

هناك أربعة مراحل لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وهي كالتالي(محمد، 2012)،(صالح، 2014):

المرحلة الأولى: اتخاذ القرار ودراسة السوق: ويتم اتخاذ القرار بشأن البدء لتطوير منتج بعد دراسة السوق لتحديد متطلبات العملاء بهدف نيل رضاهم وذلك من حيث مجموعة الوظائف والإمكانات أي تقديمها في ظل ظروف المنافسة والسوق.

المرحلة الثانية: اختيار سعر مستهدف: ليس وفق العلاقة التقليدية (سعر البيع – ثمن التكلفة + معدل ربح مضاف)، وإنما وفق العلاقة التالية:

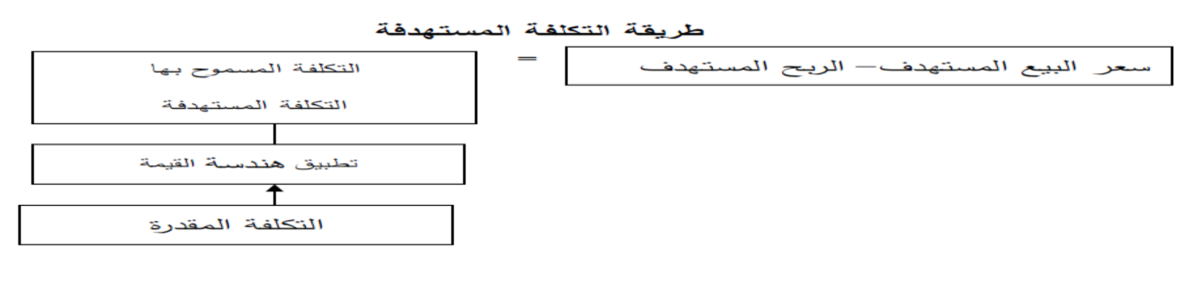
سعر البيع هو القيمة التي يتم قياسها بدقة من قبل العملاء لتقرير المنفعة التي يقدمها المنتج وذلك بما يحقق للمنشأة دخل تشغيل مستهدف للوحدة. وقد أتبعت بعض الشركات اليابانية طريقة التسعير على أساس الوظائف حيث يتحدد سعر البيع المتوقع للمنتج بمجموع أسعار العديد من الوظائف التي يؤديها المنتج والتي يكون المستهلك على استعداد لدفع ثمنها(عبدالدايم، 2001).

المرحلة الثالثة: اشتقاق معادلة التكلفة المستهدفة للوحدة: حيث يعتبر السعر السوقي والدخل متغيرات مستقلة يعبر عنهما كمتغيرات خارجية تحددها القوى التنافسية في سوق المال وسوق

المنتج، والتكلفة المستهدفة تعتبر متغير تابع وهو ما يعنى أن على المنشأة تأخذ بعين الاعتبار القيود الخارجية المفروضة عليها من خلال أسواق المنتجات التي تعمل بها. ويتم احتساب التكلفة المستهدفة بالمعادلة التالية: التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف – الربح المستهدف.

المرحلة الرابعة: انجاز إجراءات هندسة القيمة للوصول إلى التكلفة المستهدفة: وتعني هندسة القيمة بأنها التقييم المنتظم لجميع أشكال وظائف سلسلة القيمة وفق سلسلة القيمة وفق سلسلة الأنشطة للمنشأة وذلك بهدف تخفيض التكاليف، وتلبية احتياجات العميل ويتم تحليل الأنشطة بهدف تخفيض التكاليف وتصنيفها إلى أنشطة لا تضيف قيمة يمكن استبعادها أو تحجيمها، وأنشطة تضيف قيمة من وجهة نظر العملاء. والشكل رقم (4) يبين طريقة التكلفة المستهدفة:

الشكل رقم (4) يبين طريقة التكلفة المستهدفة



المصدر: (عطوى، 2008: 47).

5-8-1-1-2 مجالات استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية:

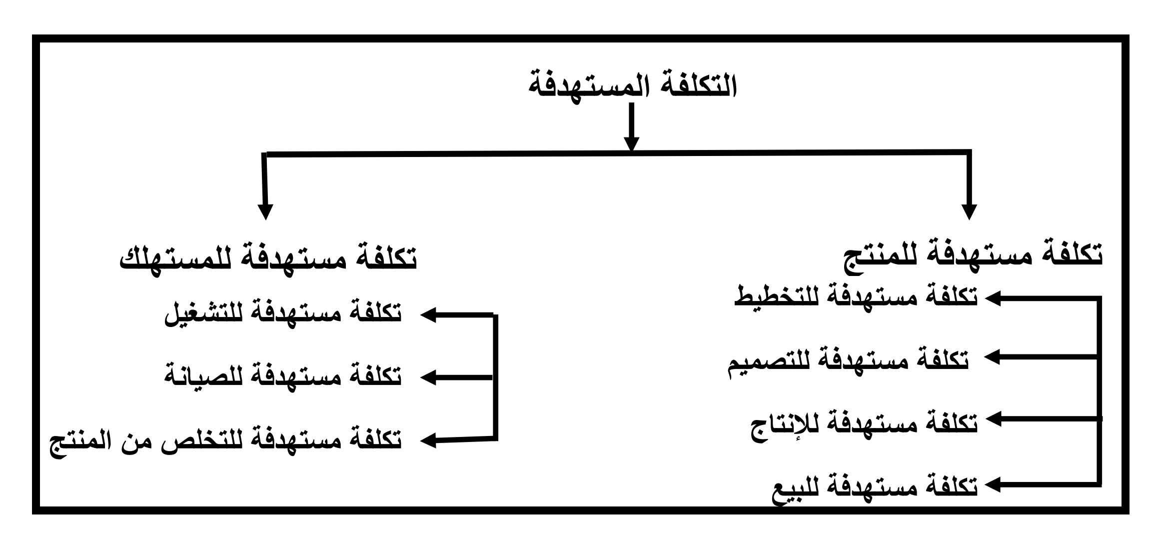
يمكن استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية في العديد من المجالات مثل العملية التصنيعية، التخطيط والإنتاج، شراء المواد الخام، تكلفة الأجزاء والمهمات، حيث أشارت دراسة (Takeyuki, 1994) التي أجريت على عينة مكونة من 109 شركات يابانية، أن مدخل التكلفة المستهدفة يطبق في تلك الشركات بنسبة 99% في رقابة تكاليف البحوث والتطوير، 98% في رقابة خفض تكلفة شراء المواد الخام، 98% في رقابة تكاليف التصميم، 97% في رقابة الأجزاء والمهمات الصناعية.

ويمكن النظر إلى التكاليف المستهدفة من خلال منظورين:

الأول: التكلفة التي تحدث بواسطة المنتج وتشمل (تكلفة مستهدفة للتخطيط وتكلفة مستهدفة للتصميم وتكلفة مستهدفة للإنتاج وتكلفة مستهدفة للبيع).

الثاني: التكلفة التي تحدث بواسطة المستهلك وتشمل (تكلفة مستهدفة للتشغيل وتكلفة مستهدفة للصيانة وتكلفة مستهدفة للتخلص من المنتج).

الشكل رقم (5) مجالات استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية



(المصدر: إعداد الباحث)

2-1-1-8-6 الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

على الرغم من أهمية مدخل التكلفة المستهدفة إلا أن وضع هذا الأسلوب قيد التنفيذ الفعلي يواجه بعض الصعوبات التي ينبغي أن تكون الإدارة على علم مسبق بها حتى تتمكن من تخطيها ومن أهم هذه الصعوبات(عزت، 2008)(النابلسيه، 2014):

1. الصراع التنظيمي، حيث أن اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم قد تؤدي إلى صعوبة نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف.
2. يتطلب أسلوب التكلفة المستهدفة عدداً من التغيرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة.
3. يحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى تكاليف لتطوير المنتج وتجربته، وهي تكاليف اختيارية ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة، لان علاقة المدخلات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة.
4. تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة، وفي نفس الوقت يجب أن تكون فترات تطوير المنتج قصيرة، وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل.

5. التزام المديرين بنظام عمل المنشأة، والإجراءات الروتينية، وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية ومحاربة التغيير، وكراهية تحمل المسؤولية.
6. إن تحديد التكلفة المستهدفة يعتمد على الخبرة أكثر منه علما وبالتالي على للمنشأة التعلم من التجارب والخبرة حتى يتم تحديد تكلفة مستهدفة.
7. يجب دراسة التكلفة، والعائد قبل اتخاذ قرار استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.
8. التقلبات السوقية حيث يربط مفهوم التكلفة المستهدفة المنشأة بالسوق الذي تعمل فيه بمعنى أنه مفهوم موجه للمستهلك، واحتياجاته، ورغباته، وبالتالي فإن حدوث أي تقلبات سوقية سريعة يعني فشل مفهوم التكلفة المستهدفة في تحقيق رغبات المستهلك.
9. ينتج عن تطبيق مفهوم التكلفة المستهدفة العديد من الأفكار والفرص الحقيقة لخفض تكاليف المنتج ولكن ليست كل هذه الفرص ممكنة التنفيذ عمليا من الناحية الاقتصادية.
10. يصعب تطبيق هذا الاسلوب في بعض الصناعات مثل صناعة الأدوية حيث تكون المكونات محكومة بعوامل طبية صحية وأخرى قانونية.

9-1-1-2 هندسة القيمة ((Vaue Engineering (VE):

يعتبر هندسة القيمة أسلوب مكمل لأسلوب التكلفة المستهدفة، إذ يقوم بالبحث عن المناطق المحتملة لخفض التكلفة أثناء مرحلة تصميم وتخطيط المنتج مع المحافظة على الحالة الوظيفية وجودة الأداء للمنتج(Hilton, 2009).

عند تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة يؤخذ بنظر الاعتبار عدم تطابق الفرق بين سعر السوق والربح المستهدف (والمتمثل بالتكلفة المستهدفة) لمنتج معين مع ما يتطلبه هذا المنتج من تكلفة مبدأية لإنتاجه (أي تكون تكلفة إنتاجية أكبر من تكلفته المستهدفة) لذلك تدخل تقنية هندسة القيمة لتحديد طرق تخفيض التكلفة(الحجيلان، 2013).

1-9-1-1-2 مفهوم هندسة القيمة:

تم تعريفها من البعض أنها تقييم منهجي لجميع وظائف سلسلة القيمة للأعمال، بغرض تخفيض التكاليف مع المحافظة على إرضاء إحتياجات الزبائن، فهندسة القيمة يمكن أن ينتج عنها تحسينات في تصميم المنتج، او تغييرات في مواصفات المواد الخام، أو تعديلات في طرق العملية التشغيلية(Horngren, et., al., 2009).

وقد عرف البعض هندسة القيمة أنها الأسلوب الذي عن طريقه تستطيع المنشأة تخفيض التكلفة المبدأية إلى التكلفة المستهدفة، لأن كل عنصر من المنتج يدخل لتحديد كيف يمكن تخفيض التكلفة مع المحافظة على جودة وأداء المنتج(Hilton, 2010).

ويرى آخرون أن هندسة القيمة هي نشاط تصميم المنتج من زوايا مختلفة بأدنى تكلفة ممكنة وذلك من خلال إعادة النظر في الوظائف أو المنافع التي يحتاجها الزبون(باسيلي، 2010).

كما عرف البعض أسلوب هندسة القيمة بأنه أسلوب مكمل لأسلوب التكلفة المستهدفة، حيث يقوم هذا الأسلوب على تحليل وقياس جميع وظائف سلسلة القيمة للمنتج في إطار قيمة يتقبلها الزبون، مع ضرورة العمل على إجراء تخفيض التكاليف لهذه الوظائف، من خلال إنتاج مجموعة من الخصائص الابتكارية للمنتج، مع الحفاظ على مستوى الجوده المطلوبة التي تلبي حاجات الزبائن، مما يحقق هدف أسلوب التكلفة المستهدفة(بطاينه،2015).

ومما سبق فإن الباحث يرى أن هندسة القيمة تعرف أنها أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة الحديثة الذي يولد قيمة للمنشأة من خلال عملياته المستمرة والمتكررة في مراحل قبل إنتاج المنتج حتى يتم إيجاد وتصميم وإحداث تغييرات في مواصفات المواد مما يؤدي إلى إدخال تحسينات في قيمة المنتج وتخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة.

2-9-1-1-2 أهداف تطبيق أسلوب هندسة القيمة:

ان اسلوب هندسة القيمة يحقق أهدافه من خلال(السبوع، 2001):

1. تحديد تصاميم المنتج المحسنة والتي تخفض تكلفة الصنع وتكلفة الأجزاء مع عدم التضحية بالوظائفية أو بواسطة المنتجات الجديدة.
2. إلغاء الوظائف غير الضرورية التي تزيد من تكلفة المنتج.

ويرى البعض أن أهداف تطبيق أسلوب هندسة القيمة يكمن في(سمان، 2000)(كاظم، 2008):

1. تحقيق تغيير جذري في الأداء او المنتج: يهدف هذا الاسلوب الى تحقيق تغيير جذري في الاداء عن طريق تغيير اسلوب واداوات العمل والنتائج، وكذلك تمكين العاملين من تصميم المنتجات وفق احتياجات العملاء واهداف المنشأة.
2. التركيز على العملاء: يهدف هذا الاسلوب الى توجيه المنشأة من خلال تحديد احتياجاتهم والعمل على تحقيق رغباتهم، بحيث يتم اعادة بناء المنتجات او العمليات لتحقيق هذا الغرض.
3. السرعة: يهدف هذا الاسلوب الى تمكين المنشأة من القيام بأعمالها بسرعة عالية من خلال توفير المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات وتسهيل عملية الحصول عليها.
4. الجودة: يهدف هذا الاسلوب الى تحسين جودة المنتجات او الخدمات التي تقدمها لكي تناسب احتياجات ورغبات العملاء.
5. تخفيض التكاليف: يهدف أسلوب هندسة القيمة الى تخفيض التكلفة من خلال الغاء أو استبعاد العمليات غير الضرورية والتركيز على العمليات التي تضيف قيمة.

3-9-1-1-2 مراحل تطبيق أسلوب هندسة القيمة:

مراحل تطبيق أسلوب هندسة القيمة بواسطة فريق وظيفي من خلال(كندوري، 2006):

1. **التوجه:** تكون هذه الخطوة قبل الشروع في تطبيق أسلوب هندسة القيمة، حيث يتم فيها تحديد فريق الدراسة ومجالها المناسب، ويتكون فريق الدراسة من أقسام الإنتاج والمبيعات والمشتريات والتصميم.
2. **اختيار المنتج:** ولاختيار منتج معين يتطلب ذلك موافقة الإدارة العليا في المنشأة، وفقاً لعدة عوامل وهي: بحوث السوق لتحديد عمر المنتج، والتغيرات التي قد تطرأ على تكاليف المواد والعمالة وحجم الإنتاج والوفورات المنتظرة.
3. **جمع البيانات والمعلومات:** يجتمع فريق العمل للمرة الأولى حيث يقوم كل عضو بجمع البيانات والمعلومات التي في نطاق عمله.
4. **تعريف وظيفة المنتج:** يتم تحديد الوظائف الرئيسية والثانوية للمنتج أي المميزات والخواص المتعلقة بوظيفة المنتج، والخواص التي تساعد على بيع المنتج.
5. **التفكير بالحلول البديلة:** تهدف هذه الخطوة إلى إيجاد أفكار جديدة لانجاز الوظائف الرئيسية والثانوية، ويمكن الحصول على هذه الأفكار من خلال أسلوب العصف الذهني وقوائم الخواص.
6. **تطوير الحلول البديلة:** يتم اختيار البديل الأفضل من خلال تقديرات التكلفة والتحليلات الفنية، وذلك للتأكد من صلاحيته.
7. **التطوير:** يقوم فريق هندسة القيمة بتطوير البديل الأفضل من خلال تقديرات التكلفة والتحليلات الفنية، وذلك للتأكد من صلاحيته.
8. **تقديم الحلول البديلة:** يقدم الفريق تقرير مختصر مكتوب فيه توصياته إلى الإدارة.
9. **التنفيذ والمتابعة:** تحتاج هذه الخطوة إلى توفير الأموال والوقت الكافي الذي قد يمتد لعدة سنين.

4-9-1-1-2 عناصر هندسة القيمة:

من خلال التعرف على مفاهيم هندسة القيمة يمكن تحديد العناصر التي تشترك بها هندسة القيمة ومنها(سمان، 2000)(كاظم، 2008):

1. أن يكون التغيير أساسي: إن هذا الأسلوب يطرح أسئلة أساسية لا تشمل فقط الطرق والأساليب المستخدمة بل تتجاوز إلى الأعمال نفسها، والفرضيات التي تقوم عليها الاعمال مثلاً لماذا نقوم بالأعمال التي نقوم بها؟ ولماذا نتبع هذا الاسلوب في العمل؟ مثل هذه الاسئلة الاساسية تضع الفرضيات التي تقوم عليها الاعمال محل تساؤل وتدفع العاملين الى اعادة النظر في هذه الفرضيات.
2. أن يكون التغيير جذري: يجب أن يكون التغيير المطلوب في هندسة القيمة جذري وله معنى وقيمة، وليس تغييراً سطحياً يتمثل في تحسين وتطوير ما هو موجود أي ترميم الوضع الحالي، بل يجب أن يكون التغيير جذري عن طريق اقتلاع ما هو موجود من جذوره وإعادة بناء المنتجات او العمليات بما يتناسب مع المتطلبات الحالية واهداف المنشأة.
3. أن تكون النتائج جوهرية وضخمة: يتطلب هذا الأسلوب تحقيق نتائج جوهرية وضخمة أي لا تقتصر على التحسين والتطوير النسبي والشكلي في المنتجات او الأداء والذي غالياً ما يكون تدريجياً.
4. أن يكون التغيير في العمليات: يركز هذا الاسلوب على تحليل وإعادة بناء العمليات وليس فقط على الهياكل التنظيمية والوظيفية والمسؤوليات أي أن العمليات نفسها تعتبر محور البحث والتركيز وليس الأشخاص والإدارات.
5. أن يعتمد التغيير على تقنية المعلومات: يعتمد هذا الأسلوب على الاستثمار في تقنية المعلومات واستخدام هذه التقنية بشكل فعال، بحيث يتم توظيفها للتغيير الجذري الذي يخلق اسلوباً ابداعياً وأساليب تنفيذ العمل وليس المكننة التي تهدف الى توفير الوقت.
6. أن يكون التغيير على أساس التفكير الاستقرائي وليس الاستنتاجي: يعتمد هذا الاسلوب على الاستقراء والمتمثل في البحث عن فرص التطوير والتغيير قبل بروز مشاكل تدعو للتغيير والتطوير، ويرفض هذا الاسلوب التفكير الاستنتاجي والمتمثل بالانتظار حتى بروز المشكلة ثم العمل على تحليلها والبحث عن حلول مناسبة لها.

10-1-1-2 التحسين المستمر ((Kaizen Cost (KC):

يعتبر تطبيق اسلوب التحسين المستمر أمر في غاية الأهمية وذلك من اجل المحافظة على الربحية خاصة في ظل ضغوط المنافسة المتزايدة، أو إذا كانت تخطط لتخفيض التكاليف في المستقبل، ولا يعني الوصول إلى التكلفة المستهدفة نهاية الأمر وإنما يعني بداية مرحلة جديدة في مراحل البحث المستمر عن مواطن تخفيض التكلفة كلما أمكن ذلك(ابوعودة، 2010).

وان التحسين المستمر يقوم بتقليص الأنشطة غير المضيفة للقيمة وتقليص عدد الاجزاء المكونة للمنتج والاعتماد بدرجة أكبر على الميكنة والتكنولوجيا وزيادة خدمات ما بعد البيع.

1-10-1-1-2 مفهوم التحسين المستمر:

إن المنشآت بكافة أنواعها وعلى اختلاف مهامها وأهدافها تبقى دائماً بحاجة إلى التطوير المستمر في عملياتها وأنشطتها ومنتجاتها وذلك لكي تتلائم مع التغيرات المحيطة، وحديثاً قام اليابانوين بتطوير تقنية ناجحة اسمها (Kaizen) تعتمد على التطوير المستمر وهذه الاستراتيجية اليابانية الحديثة تهدف إلى التغيير للأفضل وهي تتكون من كلمتين يابانيتين: (Kai) وتعني التغيير، و(Zen) وتعني للأفضل يعتبر أسلوب التحسين المستمر أحد التقنيات الحديثة والمهمة التي تقوم على أساس إدخال التحسينات بصورة تدريجية ومتتالية على الانتاج وتنعكس هذه التحسينات في خفض التكلفة وتحسين جودة المنتج، ويطلق على هذا الأسلوب في اليابان مصطلح (Kaizen)(عنانزة، 2013).

لقد عرف البعض التحسين المستمر أنه السعي الدؤوب نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك وتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن دون المساس بالجودة، بذلك فإن التحسين المستمر يهدف إلى تخفيض التكاليف وليس رقابتها بهدف خفضها وإرضاء طموحهم وتحقيق ميزة تنافسية للمنشأة، وبالتالي زيادة حصتها السوقية(باسيلي، 2010).

وكذلك فقد عرف التحسين المستمر آخرون بأنه تحسين تدريجي من خلال أنشطة التحسين الصغيرة بدلاً من الأنشطة الكبيرة، وتتم تلك التحسينات من خلال الابتكار أو الاستثمار الكبير في

التقنيات، والتحسين هدف يقع مسؤولية تنفيذه على الإدارة العليا والإدارة التنفيذية ولجميع الأنشطة(Hilton, 2010).

ومما سبق فإنه يمكن تعريف التحسين المستمر أنه من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وهو نظام او مجموعة من الاجراءات التي تشمل جميع انشطة المنشأة وعلى شكل خطوات مستمرة (Continual Improvement) بحيث تتضافر جميع الجهود وفي كافة المستويات الإدارية بهدف تخفيض التكاليف وزيادة الجودة.

2-10-1-1-2 أهداف التحسين المستمر:

يهدف أسلوب التحسين المستمر إلى تحقيق ما يلي(العشماوي، 2013):

1. البحث عن مجالات تحقيق التحسين المستمر في أنشطة المنشأة وعملياتها، ومن ثم إجراء الخفض المستمر لتكلفة هذه الأنشطة والعمليات.
2. يدعم متطلبات تحقيق الجودة الشاملة، ومتطلبات حذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة مع أهميته في تخفيض زمن دورة حياة المنتج.
3. إجراء التحسينات الإضافية على عمليات الإنتاج الحالية.
4. تحقيق التكلفة المستهدفة، وخفض التكلفة الفعلية عن التكلفة المستهدفة من خلال تضافر الجهود الابتكارية على مستوى التنفيذ.

3-10-1-1-2 مبادىء التحسين المستمر:

يستند أسلوب التحسين المستمر على المبادىء التالية(Hill, 2000):

أ. **مراجعة العمليات:** حيث إن الوحدة الأساسية لتحليل أسلوب كايزن هي مراجعة العمليات المعنية، ويتضمن هذا التحليل على سبيل المثال مراجعة عمليات تجهيز المنتج أو الخدمة أو مراجعة عملية تصميم المنتج أو الخدمة.

ب. **يأتي النجاح من أشخاص:** حيث إن أسلوب كايزن الناجح يعتمد على معرفة الأشخاص، ونظرتهم إلى الأنظمة والإجراءات المتعلقة بعملية التحسين، ومشاركة العاملين وأية منشآت لدعم تطبيق هذه التحسينات.

ج. **الحاجة الدائمة إلى التغيير:** حيث يعتمد أسلوب كايزن الناجح على حاجة الجميع المستمرة للتحسين وعدم قبول العمليات الحالية، ولكن يجب تجنب رضى عن المنتج. إن الشعور بالحاجة إلى التحسين والسعي إلى التحسينات وتطبيق التغيرات الناتجة هي أساس هذا الأسلوب، وإن برنامج التغيير الناجح يحتاج إلى التركيز على العمليات وليس المخرجات.

4-10-1-1-2 خصائص التحسين المستمر:

من خلال الجدول التالي يمكن توضيح خصائص أسلوب التحسين المستمر:

جدول رقم (1) خصائص التحسين المستمر والأثر

الخصائص	الأثـــــر
الأثر الذي يحدثه التغيير	طويل الأمد غير مفاجىء
التقدم	بخطوات صغيرة ولكن منخفضة
الإطار الزمني	مستمر وبشكل متزايد
التغيير	متواصل وتدريجي
المدخل	أساسه جهود الفرد والجماعة
أسلوب العمل	المحافظة على ما أنجز، وتحسين ما يمكن تحسينه
متطلبات العمل	استثمار قليل وجهود كبيرة للمحافظة عليه
الفائدة	عمل مدروس في ظل اقتصاد ذي نمو بطيء

المصدر: (النابلسية، 2014)(كاظم، 2011)

5-10-1-1-2 خطوات التحسين المستمر:

وفقاً لأسلوب التحسين المستمر فإن فلسفة التحسين المستمر تتم بالخطوات التالية(Krajewski & Ritzman, 1996):

أ. **التخطيط (Plan):** يقوم فريق حل المشكلة في هذه المرحلة باختيار موضع التحسين ويتم توثيقه من خلال تحليل البيانات باستخدام طرق التحليل المختلفة (قوائم الفحص، مخطط السبب-النتيجة، المدرجات الرياضية، مخطط بارتو (Parto Chart)، الأشكال البيانية ومخطط

التشتت، ...الخ) ومن ثم تحديد أهداف التحسين والكلف والمنافع المترتبة على بدائل تحقيق تلك الأهداف.

ب. **التنفيذ (Do):** يسعى فريق حل المشكلة هنا لتنفيذ خطة التحسين ومراقبة تقدمها وجمع البيانات بشكل مستمر لقياس التحسين في العملية الخاضعة للتحسين وأية تغيرات فيها لابد أن توثق ويعاد النظر بها إذا دعت الحاجة.

ج. **المراجعة (Check):** في هذه المرحلة فريق البحث يقوم بتحليل البيانات التي تم جمعها في المرحلة الثانية للوقوف على مدى قربهم من تحقيق الأهداف المرغوبة والمحددة بمرحلة (التخطيط) وفي حالة وجود أي خلل أو قصور فلابد أن يعاد تقويم الخطة أو إيقاف العمل بها.

د. **التصحيح (Act):** إذا كانت النتائج التي تم الحصول عليها من المرحلة الثالثة ناجحة فان فريق العمل يعيد النظر بالوثائق والنتائج المتعلقة بالعملية الخاضعة للمعالجة وتصبح تلك الإجراءات قياسا للتطبيق.

والجدول التالي يوضح مفهوم هذه المراحل والجهة المسؤولة عنها والأنشطة التي تحتوي عليها.

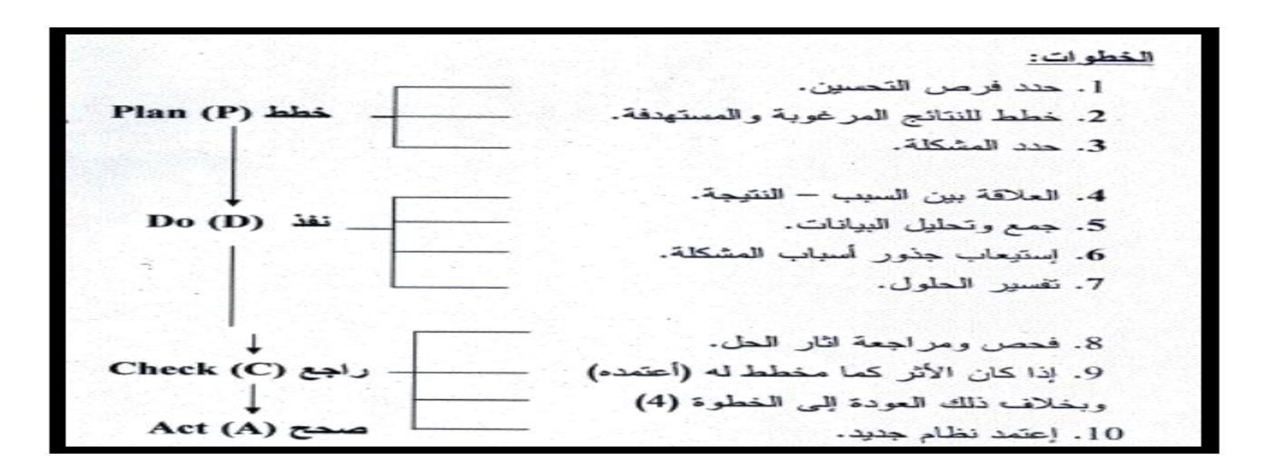
جدول رقم (2) مراحل دورة ديمنج (Deming)

المرحلة	الرمز	الجهة المسؤولة	النشاط
التخطيط – التقييم	P	الإدارة العليا	وضع الخطة للتحسين وتطوير الأعمال وتصميم المنتج.
التنفيذ – الأداء	D	المستويات التنفيذية (فنيين، عمال،...)	تنفيذ الخطة أو تحقيق المنتج الذي تم التخطيط له.
المراجعة – التقييم	C	مسؤولي السيطرة النوعية	فحص مؤشرات رضى الزبون الداخلي والخارجي عن جودة المنتج.
التصحيح والمعالجة	A	الإدارة العليا وبعض الأجهزة التنفيذية المعنية	في حالة شكوى الزبون يتم اتخاذ إجراء تصحيحي في تصميم المنتج وهو يقابل تعديل الخطط في الإدارة.

(المصدر: داود، 2001)

ويمكن توضيح خطوات التحسين المستمر كما يلي:

الشكل رقم (6) خطوات التحسين المستمر النموذجية لديمنج



المصدر: (العنزي، 2011)

6-10-1-1-2 فوائد التحسين المستمر:

ان فوائد تطبيق أسلوب التحسين المستمر هي(عبدالقادر، 2008):

- جعل العمل أكثر سهولة وأكثر إنتاجية من خلال تضافر جهود جميع الأقسام في المنشأة.
- تساعد المنشأة على مواجهة التحديات وضغوطات المنافسة، والمحافظة على هامش ربح مناسب.
- تساعد على تخفيض تكلفة الإنتاج سنة بعد أخرى من خلال التحسن المستمر لأنشطة المنشأة.
- تحسين نوعية المنتج أو الخدمة المقدمة ، وأيضاً إرضاء الزبون وإشباع رغباته.

8-10-1-1-2 معوقات تطبيق التحسين المستمر:

يرى البعض أن أسلوب التحسين المستمر يواجه مجموعة من المعوقات أهمها (منصور، 2008)(البطاينة، 2015):

1- التحديد الخاطئ لمواطن التحسين المستمر، حيث تقوم الإدارة العليا بتحديد أنشطة معينة ليتم التركيز عليها من خلال جهود التحسين المستمر مع أن هناك أنشطة أخرى قد يؤدي تركيز جهود التحسين المستمر عليها إلى تخفيض أكثر في التكلفة من الأنشطة التي حددتها الإدارة.
2- عدم اقتناع العاملين في الشركة بأهمية جهود التحسين المستمر وبأن هذه الجهود لن تعود عليهم شخصيا بأي فائدة وبالتالي يحارب العاملون في الشركة هذه الجهود مع أنهم أساس نجاح برنامج التحسين المستمر.
3- معالجة المشكلة ظاهريا من دون علاج السبب الحقيقي لها الأمر الذي يؤدي إلى تكرار حدوث المشكلة في ظروف أخرى مختلفة، مما يؤدي إلى ضياع جهود التحسين المستمر.
4- عدم توافر نظام سليم لقياس الأداء مما قد يصعب الوصول إلى الأهداف المرجوة من جهود التحسين، لأن العاملين في فريق التحسين المستمر يشعرون أن جهودهم لا يتم قياس نتائجها أو اثارها بصورة سليمة وعادلة.
5- عدم توافر نظام معلومات جيد عن الأنشطة التابعة لجهود التحسين المستمر مما يجعل من الصعب على العاملين في برنامج التحسين المستمر التعرف على أثر جهودهم على التكلفة وتحقيق رضا الزبائن.

يوضح الجدول التالي رقم (3) ملخص لتعريفات المحاسبة الإدارية الحديثة وأدواتها المطبقة في الدراسة:

جدول رقم (3) تعريفات أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

الأسلوب	تعريفها
المحاسبة الإدارية الحديثة (Modern Managerial Accounting)	المحاسبة الإدارية الحديثة أنها المحاسبة التي توفر المهارات اللازمة لتحليل المعلومات الداخلية والخارجية سواء كانت مالية أو غير المالية وتقديمها لإدارة المنشأة لدعم إتخاذ القرارات المناسبة.
التكاليف حسب الأنشطة (Activity Based Costing) (ABC)	هو أحد أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية الحديثة الذي يسعى الى حساب التكلفة بدقة وتحليل الانشطة وتجميع وتتبع التكاليف بعد تخصيص التكاليف غير المباشرة وتوزيعها على الانشطة في وعاء تكلفة لكل نشاط متجانس من التكاليف وذلك عن طريق محركات التكلفة الملائمة.
إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management) (TQM)	هي عبارة عن احد أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية الحديثة التي تهدف الى استثمار الادارة لجميع موارد الشركة بكفاءة عالية وتقليل العيوب في المنتجات وذلك بمشاركة جميع المستويات في الشركة لإرضاء المستهلك بشكل مستمر وجذب مستهلكين جدد.
الإنتاج في الوقت المحدد (Just in Time) (JIT)	هو أسلوب يعمل على إلغاء المخزون في كافة مراحله وذلك لتخفيض الهدر في تكاليف التخزين، وتلبية حاجة المستهلكين وتحسين الجودة والأداء بالتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج فقط.
بطاقة الأداء المتوازن (Balance Scorecard) (BSC)	أنه اداة رقابية منهجية استراتيجية تستخدم نموذج متعدد الأبعاد لوضع الخطوط العريضة للإدارة الاستراتيجية في المنشأة بحيث يساعد المنشأة في مختلف مستوياتها الإدارية على ترجمة الأهداف والخطط الإستراتيجية إلى خطوات عملية تقاس بدقة بأبعاده الأربعة (المالي، الموردون، العمليات الداخلية، الابتكار والتعلم) من خلال رسالة ورؤية المنشأة.
6 سيجما (Six Sigma)	هي قدرة المنشأة على قياس العيوب في نشاط ما والعمل على وضع الخطوات العلمية للتخلص من تلك العيوب بحيث تصل إلى خلوها من العيوب للوصول إلى فاعلية وكفاءة النشاط وتقليل العيوب لتصل إلى 3.4 لكل مليون من العيوب.
التكلفة المستهدفة (Target Cost) (TC)	أنه أسلوب من أساليب المحاسبة الادارية الاستراتيجية الحديثة الذي يسعى إلى التمييز السعري في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج وذلك لخفض تكاليف المنتج مع المحافظة على الجودة المطلوبة.
هندسة القيمة (Value Engineering) (VE)	هي أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الحديثة الذي يولد قيمة للمنشأة من خلال عملياته المستمرة والمتكررة في مراحل قبل إنتاج المنتج حتى يتم إيجاد وتصميم وإحداث تغييرات في مواصفات المواد مما يؤدي إلى إدخال تحسينات في قيمة المنتج وتخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية للمنشأة.
التحسين المستمر (Kaizen Cost) (KC)	هو أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الحديثة وهو نظام او مجموعة من الاجراءات التي تشمل جميع انشطة المنشأة وعلى شكل خطوات مستمرة (Contiual Improvement) بحيث تتضافر جميع الجهود وفي كافة المستويات الإدارية بهدف تخفيض التكاليف وزيادة الجودة.

(المصدر: إعداد الباحث)

2-1-2 أساليب المحاسبة الادارية التقليدية:

يهدف اتباع اساليب المحاسبة الادارية الى تقديم المعلومات والبيانات المالية وغير المالية اللازمة للقيام بعمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الادارية المختلفة، وذلك حتى تقوم بالاستثمار الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، وذلك باتباع أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة، وقد تمثلت الوظائف الرئيسية لنظم التكاليف والمحاسبة الادارية التقليدية في أربعة وظائف رئيسية هي(Horngren & Foster, 2003):

- تقويم المخزون لأغراض إعداد القوائم المالية، وهذا يتطلب تقسيم تكاليف الإنتاج بين الإنتاج المباع والإنتاج غير المباع.
- الرقابة التشغيلية عن طريق الاستفادة من بيانات التغذية العكسية.
- قياس تكلفة المنتجات كل على حدة.
- توفير البيانات اللازمة لأغراض التخطيط وقياس وتقويم الأداء واتخاذ القرارات.

ولذلك فان أساليب المحاسبة الادارية التقليدية بقيت محتفظة بدورها النمطي المتحفظ التقليدي ولم يكن سوى مواكبة للتطور وحاجة المدراء لتوفر المعلومات لاتخاذ القرارات المناسبة.

1-2-1-2 الانتقادات الموجهة للمحاسبة الادارية التقليدية:

لقد تم توجيه العديد من الانتقادات للمحاسبة الادارية التقليدية كما يلي(توفيق، 2010):

1. يعتبر العديد من نماذج المحاسبة الادارية والمصممة بالاعتماد على نماذج بحوث العمليات والإحصاء والعلوم السلوكية تعتبر بعيدة عن الواقع التطبيقي لارتكازها على مجموعة من الفروض وإهمال الأهداف العليا للمنشأة مثل قيادة المنافسة والتجديد والابتكار وخدمة العملاء(صالح، 2000).
2. محاسبة التكاليف والادارية في ظل الوضع التقليدي لا تلبي حاجة الإدارة من المعلومات، نتيجة تركيزها على المستوى التشغيلي وتقديم معلومات غير دقيقة في مجال تحليل سلوك التكاليف وعدم توزيع التكاليف على الأنشطة التي تتسبب في نشوء التكلفة(محمد والكحن، 1997).

3. قياس الأداء في العديد من المنشآت يتم بطريقة غير سليمة وبواسطة نظم معلومات محاسبة التكاليف والإدارية، والتي لم تتطور بنفس سرعة تطور النظم الإنتاجية مما جعلها غير ملائمة لقياس الأداء، فالنظم التقليدية تمثل عائق للاستفادة من البيئة الصناعية الحديثة(Sandweell & Norman, 1999).
4. ولدت بيئة التصنيع الحديثة متطلبات أدت إلى تغيرات في هيكل التكاليف فالنظم التقليدية لقياس التكاليف أصبحت عاجزة عن توفير المعلومات الملائمة التي تتلائم مع متطلبات بيئة التصنيع الحديثة فاستخدام طرق الاهلاك التقليدية يؤدي إلى تكلفة إنتاج غير ملائمة، والسبب إن التكاليف المرتبطة بالتكنولوجيا أصبحت عالية جداً وهذا يعني إن الاختيار بين طرق الاهلاك سيكون له تأثيراً زمنياً على تكلفة المنتجات(Brimson, 1986).
5. المحاسبة الإدارية التقليدية اهتمت بالدرجة الأولى بالقرارات الهيكلية أو الروتينية ولم تعط القرارات الشبه وغير الهيكلية الاهتمام الكافي، وقد انعكس ذلك على فعالية المحاسبة الادارية كنظام داعم للقرارات بصفة عامة وذلك لضعف تكامل البيانات المحاسبية والبيانات المستمدة من مصادر أخرى، كما أن قاعدة بيانات المحاسبة الادارية ترتكز على البيانات الكمية المقاسة بوحدات نقدية(خاطر وقطب، 2002).
6. نظم التكاليف التقليدية تركز على التكاليف التي تحدث خلال مراحل الانتاج وما بعدها من مراحل جودة حياة المنتج متجاهلة التكاليف الاخرى التي تحدث خلال مرحلة التخطيط والتصميم والتي تشكل نسبة كبيرة من تكاليف المنتج(Burch, 1994) وبالتالي فان المقابلة التي تتم بين الايرادات والتكاليف هي مقابلة خاطئة.
7. اغلب القرارات المتعلقة بالمنتج (تقديم منتج جديد، إيقاف انتاج منتج، تسعير منتج) هي قرارات طويلة الاجل، الان مضمون المحاسبة الادارية التقليدية ارتبط بتقديم معلومات تتعلق بالقرارات القصيرة الاجل بالاعتماد على التكاليف التفاضلية والمتغيرة، وتم الابتعاد عن الجانب الأكثر أهمية للقرارات المتعلقة بالمنتجات(Cooper & Kaplan, 1988).
8. تتصف عناصر التكاليف في ظل التحليل التقليدي بالسكون وعدم مواكبتها للتغيرات الدورية والمستمرة في الانتاج، والذي اتخذ شكل الانتاج غير المرن، فالتغير الدوري والمستمر في الانتاج أدى الى تغير الانشطة التي تتسبب في حدوث التكلفة، وهذا يتطلب استحداث نظام جديد يراعي التغيرات الدورية ويواكب التطور المستمر في الانشطة الانتاجية(الجبالي، 1997).

2-2-1-2 الموازنات التخطيطية:

ان الموازنات التخطيطية من أهم أدوات المحاسبة الإدارية التي تسهم في مساعدة الإدارة في ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط وتنظيم وتنسيق ورقابة وتقييم أداء، حيث تمثل الموازنة ببساطة بيان مجموعة الإجراءات والتصرفات التي ينبغي ان تقوم بها الادارة تباعاً لتحقيق أهداف محددة.

1-2-2-1-2 مفهوم الموازنة التخطيطية (Defintion of Budgeting):

الموازنة (Budget) هي خطة تفصيلية للحصول على وإستخدام الموارد خلال فترة مقبلة، وهي تمثل خطة للمستقبل معبراً عنها بشكل كمي ورسمي، وتسمى عملية إعداد الموازنة باسم (Budgeting)، وتسمى عملية إستخدام الموازنة في الرقابة على أعمال المنشأة باسم الرقابة بالموازنة (Budgeting Control) (Garrison & Noreen, 2012).

ويرى الباحث أن الموازنة التخطيطية هي أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية الذي يعبر كمياً عن الأهداف الشاملة المطلوب تحقيقها خلال فترة مستقبيلة محددة والتي وضعتها الإدارة وفق الموارد المتاحة.

2-2-2-1-2 أهداف الموازنة التخطيطية (Objectives of Budgeting):

هناك علاقة وثيقة بين أهداف الموازنة التخطيطية وبين وظائف الإدارة، ويمكن توضيح تلك العلاقة على النحو التالي:

- **التخطيط (Planning):** يعتبر التخطيط من الوظائف الأساسية للإدارة، وتعتبر الموازنات التقديرية إحدى أهم أدوات التخطيط التي تستعملها المنشآت، فمن خلال وضع موازنات المبيعات للفترة القادمة تقوم بقية الإدارات في المنشأة بالتخطيط للوصول إلى حجم المبيعات المتوقع، فعلى إدارة الإنتاج وضع الخطط اللازمة لضمان إنتاج الكمية المطلوبة للبيع، وعلى إدارة القوى البشرية في المنشأة تدريب العاملين وتهيئتهم لإنجاز العمل المطلوب، وعلى إدارة المشتريات وضع الخطط اللازمة لشراء ما تحتاجه المنشأة من مواد ومستلزمات إنتاج أخرى(ابونصار، 2010).

- **الرقابة (Controlling):** تستخدم الموازنة كأداة رقابية على أداء الأقسام المختلفة في المنشأة، كما تستخدم كاداة للتحقق من وصول المنشأة إلى أهدافها المخطط لها، وبالتالي تحقيق الأرباح التي تسعى لها. حيث يتم مقارنة الأداء الفعلي للمنشأة مع الأداء المتوقع في الموازنة، ومن ثم يتم تحديد مدى كفاءة الإدارات المختلفة في إنجاز ما هو مخطط لها. فيتم مثلاً مقارنة المبيعات الفعلية للمنشأة مع المبيعات المقدرة في الموازنة للتعرف على مدى وصول إدارة المبيعات للأهداف المطلوبة منها(أبونصار، 2010).
- **تقييم الأداء ومنح الحافز (Evaluating Performance and Providing Inventives):** تستخدم الموازنات لدى العديد من المنشآت كأداة لتقييم أداء الأفراد والأقسام المختلفة، وبالتالي تحديد الحوافز الواجب دفعها للعاملين. حيث أصبحت العديد من المنشآت تستخدم الموازنة كأداة تحفيز للأفراد عن طريق تحديد العمل المطلوب إنجازه من كل موظف في المنشأة، وبالتالي فإن ما يصرف من مكافآت للعاملين يتحدد بمقدار وصول هذا الموظف إلى المطلوب منه في الموازنة(ابونصار، 2010).
- **تسهيل الإتصال والتنسيق بين الأقسام (Facilitating Communication and Coordination):** تساعد الموازنة على تسهيل وانسجام وترابط أداء الأقسام المختلفة، فمن خلال تحديد حجم المبيعات المتوقع للفترة القادمة يستطيع كل قسم في المنشأة تحديد المطلوب منه للوصول بالمنشأة إلى الهدف المحدد بالموازنة. حيث يحدد كمية الإنتاج المطلوبة من قسم الإنتاج من خلال الإعتماد على المبيعات المتوقعة، ومن خلال الإنتاج المتوقع يحدد قسم الصيانة والإصلاح ما تحتاجه الآلات من صيانة أو قطع غيار(ابونصار، 2010).
- **توزيع المصادر المتاحة على الأقسام المختلفة (Allocating Resources):** لكل منشأة مصادر تمويل وتشغيل محدودة، ومن خلال الموازنة تستطيع المنشأة توزيع تلك المصادر على الأقسام المختلفة حسب حاجة وأهمية الدور الذي يقوم به كل قسم وبشكل يضمن حسن سير أعمال المنشأة وتحقيقها لأهدافها والوصول بها إلى أفضل الأرباح(ابونصار، 2010).

3-2-2-1-2 مزايا الموازنة التخطيطية:

في حال إتباع المنشآت لنظام الموازنات التخطيطية فلا بد من القيام بعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وبذلك تكمن مزايا الموازنات التخطيطية كما يلي(آل آدم والرزق، 2006):

- **في مجال التخطيط:**

إن إعداد الموازنة لفترة مستقبلية قادمة يمثل خطوة مهمة على الطريق السليم نحو تحقيق الأهداف حيث إن وجود موازنة يعني وجود خطة وهذا مؤشر أن العمل سيسير وفقاً لمخطط وبالتالي وجود مثل هذه الخطط والموازنات يمكن من:

أ. يتيح تحضير وإعداد الموازنة فرصة التعرف على المشكلات التي يمكن حدوثها وبالتالي يمكن العمل على مواجهتها ومنع حدوثها أو على الأقل التقليل من آثارها فمعرفة المشكلة ووضع بدائل وحلول لها قبل أن تحدث لا يمكن التعرف عليه إلا إذا تم تخطيط العمل ومحاولة التنبؤ به.

ب. إن إعداد الموازنة يساهم في تحقيق المشاركة بين جميع المستويات وجميع الأقسام في عمل وإعداد الخطة، الأمر الذي من شأنه إشعار الجميع بأن لهم هدف واحد يسعى الكل لتحقيقه وهذا في حد ذاته انجاز وثمره من ثمار الموازنات.

ج. إن وجود خطة يساهم بشكل فعال في زيادة التنسيق بين الأقسام والإيرادات في ضوء آليات العمل التي تقررها الموازنات.

د. يساهم تخطيط الموازنة في التخطيط السليم لأعمال المنشأة لتحقيق التوازن الاقتصادي والمالي للإيرادات والمصروفات في المؤسسة.

ه. تساهم الموازنة في رفع الكفاءة الإنتاجية ومحو الإسراف في عمليات المنشأة المتعددة.

- **في مجال الرقابة:**

إن وجود موازنة وخطة معدة مسبقاً له دور فعال في الرقابة داخل المؤسسات حيث يمكن تحقيق المزايا التالي:

أ. ترشيد القرارات الإدارية للمساهمة في تحقيق الأهداف الموضوعة في الخطة دون ضياع أو إهدار.

ب. تعتبر الموازنة أداة مهمة في الإتصال بين المستويات الإدارية المختلفة الأمر الذي يساهم في تفعيل الرقابة بين الأقسام.

ج. تعمل الرقابة على تحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح وذلك من خلال تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والرقابة عليها يمكن تحقيقه من خلال إعداد الموازنات.

د. ترشد الرقابة نحو تحقيق الأهداف الفرعية وعدم إهمالها مما يساهم في رفع الأداء والكفاءة.

هـ. تساهم الرقابة من خلال دورتها الرقابية عن مركزية الهدف وهو الربح والارتقاء والجودة ولا مركزية التنفيذ.

و. إتاحة فرصة تطبيق محاسبة المسؤولية وذلك عند تحديد مسببات الانحراف وبالتالي تشعر كل مسؤول بحدود مسؤوليته.

- **في مجال اتخاذ القرار:**

أ. تمكن الموازنة من قياس الانحرافات من خلال مقارنة الأداء الفعلي على أرض الواقع مع ما تم تقديره في الموازنة أو الخطة وبالتالي اتخاذ القرارات الإدارية السليمة لمعالجة الانحرافات السلبية وتدعيم نقاط القوة.

ب. تمكن الموازنة الإدارة من رسم ووضع السياسات المستقبلية في ضوء ما حدث في دورة الموازنة الماضية وفي ضوء البيانات الفعلية التي حدثت وتحسين عمليات الرقابة على الموازنات.

4-2-2-1-2 مراحل الموازنة التخطيطية:

يوجد ثلاثة مراحل لإعداد الموازنات التخطيطية وهي(كحالة وحنان، 1996):

1. **مرحلة تحديد الأهداف:** ويتم في هذه المرحلة تحديد الأهداف الأساسية التي ترغب المنشأة بتحقيقها، ويتم تحديد الأهداف وعمرها الزمني والأهمية النسبية لها حتى لا يحدث تضارب أو تناقض أثناء العمل على تحقيقها. ويتم تحديد السياسات والخطط المناسبة لتكون أساساً للموازنة، وأيضاً تحديد الخطط الفرعية لمختلف الأقسام والمراكز وتحويلها لقيم مالية وكمية.
2. **مرحلة التنسيق بين الخطط والسياسات الفرعية:** حيث ان نجاح الموازنة يعتمد على اشتراك جميع المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها في إعداد الموازنة عن طريق إعداد الخطط والسياسات لكل مستوى إداري، ويجب مراجعة هذه الخطط والسياسات الفرعية من قبل لجنة الموازنة للتنسيق بينها وتقليل أثر التحيز إلى أدنى حد ممكن.
3. **مرحلة اعتماد الموازنة:** بعد قيام لجنة الموازنة بالتنسيق بين الأهداف العامة والفرعية، وبين الخطط والسياسات الفرعية وتعديلها، يكون قد تم إعداد الموازنة التي تشمل مختلف نشاطات المنشأة، ومن ثم تقوم بتقديمها للإدارة العليا لإعتمادها، وباعتماد الموازنة تصبح معياراً للأداء، يجب على الجميع التقيد بها والعمل على تحقيق أهدافها.

3-2-1-2 التكاليف المعيارية (Standard Costs):

تعتبر التكاليف المعيارية مقياساً لما يجب أن تكون عليه تكلفة المنتج، أو اداة مقارنة بين التكاليف الفعلية والمتوقعة للتعرف على مدى كفاءة وفعالية الأداء الفعلي(صبّاح، 2008).

ويمكن تعريف التكاليف المعيارية بأنها تكاليف مخططة تعد مسبقاً تحدد التكلفة المتوقعة لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة. وعند إعداد التكاليف المعيارية للمنشآت الصناعية يتم إعطاء تفاصيل لتكاليف المواد المباشرة والعمل المباشر والتكاليف الصناعية غير المباشرة اللازمة لإنتاج وحدة واحدة من سلعة جاهزة الصنع(ابونصار، 2014).

ويرى الباحث أن التكاليف المعيارية هي تحديد تكلفة وحدة المنتج قبل انتاجها عبر الوسائل العلمية والتقنية وفق ظروف المنشأة من أجل مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات بالاضافة إلى تقييم كفاءة الإدارة.

1-3-2-1-2 مواصفات المعايير الناجحة:

حتى يقوم المعيار بتحقيق الأهداف المرجوة منه يجب ان تتوافر مجموعة من المواصفات وهي(زعرب، 2006):

- **الواقعية:** ويعني أن يتصف المعيار بالواقعية أن يكون هناك قابلية وإمكانية لتطبيقه، أي أن يراعي هذا المعيار إمكانية حدوث ضياع طبيعي في المواد والأيدي العاملة والطاقة الإنتاجية وإمكانية حدوث تعطيل في عمل الآلات.
- **المشاركة والإقناع:** ويعني بها مشاركة المشرفين والقائمين على تنفيذ الأعمال في إعداد المعايير وذلك حتى يتشجعوا في تطبيق هذه المعايير وبالتالي نجاحها.
- **الوضوح والفهم:** أي أن يكون المعيار واضحاً وميسّر يمكن فهمه والتعامل معه، بمعنى أن لا يكون معقد يصعب التعامل معه من قبل العاملين.
- **الثبات النسبي:** بمعنى أن تكون المعايير ثابتة نسبيا ولا تكون عرضه للتغيير حتى يتسنى للعاملين فهمها وتطبيقها بالشكل الأمثل ولتحقيق العدالة في حالة إجراء المقارنات، والثبات لا يعني الثبات المطلق وإنما لو تم التعرف على عدم منطقية المعيار فهنا يجب تغييره.
- **أن يكون المعيار اقتصاديا:** وهنا يجب التعرف على المنافع التي يمكن تحقيقها جراء استخدام معيار معين ومقارنة ذلك مع التكاليف التي سيكلفها تطبيق هذا المعيار فلو كانت تكاليفه أكثر من منافعه فيجب إعادة النظر في تطبيقه.

- **أن يتصف بالمرونة:** بمعنى إمكانية إدخال بعض التعديلات المنطقية والضرورية التي تزيد من نجاح المعيار.

2-3-2-1-2 :أهداف التكاليف المعيارية:

إن أهداف التكاليف المعيارية تتمثل فيما يلي(الرماحي، 2007):

- المساعدة في عمليات التخطيط كون التكاليف المعيارية هي تكاليف يتم تقديرها الآن لفترة قادمة يعني أنها تساعد الإدارة في عمليات التخطيط للمستقبل وكذلك تساعد التكاليف المعيارية الإدارة في عمليات تخطيط الأسعار وتحديد الأسعار المناسبة للمنتجات ومحاولة التنبؤ بدخل المنشأة الذي يمكن تحقيقه بالإضافة إلى مساعدته في إعداد الموازنات التخطيطية.
- المساعدة في الرقابة، حيث يساعد أسلوب التكاليف المعيارية الإدارة في عمليات الرقابة وتقييم الأداء من خلال توفير معلومات تمكن من إجراء عمليات المقارنة بين التكاليف الفعلية والمعيارية ومحاولة تحديد وإكتشاف الإنحرافات ومحاولة إصلاحها ما حدث وتلافي حدوثها في المستقبل.
- المساعدة في زيادة الكفاءة من خلال تحفيز الموظفين وهذا الأمر من شأنه منع الإسراف والهدر في عناصر التكاليف الأمر الذي يزيد من الكفاءة.
- المساعدة في عمليات إتخاذ القرار حيث يساعد أسلوب التكاليف المعيارية الإدارة في إتخاذ القرارات المختلفة كقرارات التسعير وتحديد الحد الأدنى من الأسعار في بعض الحالات الاقتصادية.
- تساعد في منع الإهدار والإسراف في عناصر التكلفة من خلال زيادة الكفاءة وإشراك العاملين في عمليات وضع المعايير وتقييم الأداء الفعلي مع المعياري وتحديد الإنحرافات ومعالجتها ووضع سبل تلافي حدوثها في المستقبل.
- المساعدة في خفض التكاليف لأنه يوفر الوقت والجهد.
- المساعدة في عمليات تقييم الأداء وذلك بتقييم أداء كل مركز من مراكز المسؤولية بحيث يقدم لنا التكاليف المعيارية معلومات تساعد في عمليات التقييم وإجراء المقارنات لتحديد الإنحرافات، وكذلك يساعد أسلوب التكاليف المعيارية في إمكانية رقابة الأقسام على بعضها البعض نظرا لترابط الأعمال بين العديد من الأقسام.

3-3-2-1-2 أنواع المعايير:

هنالك مجموعة من المعايير التي يمكن استخدامها في أسلوب التكاليف المعيارية وهي(زعرب، 2006)(الرماحي، 2009)(بركة، 2012):

1. **المعايير المثالية (النظرية):** وهي معايير يمكن تحقيقها في ظل ظروف التشغيل الأمثل بحيث لا يوجد أخطاء أو أعمال بمعنى لا توجد أي مشاكل إنتاجية وهذا النوع من المعايير يعكس توقعات الإدارة المثالية، وهذه المعايير لا تسمح بوجود مسموحات لعناصر التكلفة من مواد وأجور وغيرها وبالطبع فإن هذا النوع غير واقعي وهذا ما يعاب عليه.
2. **المعايير الأساسية أو التاريخية:** ويطلق عليها المعايير طويلة الأجل أحياناً وذلك لأنها تستخدم القياس ومقارنة الأداء خلال عدة سنوات سابقة بمعنى أنها تفترض أن ما حدث في العام السابق سيحدث في العام الحالي وبالتالي يمكن التنبؤ بالمستقبل بهذه الطريقة.
3. **المعايير الممكن تحقيقها (الواقعية):** ويطلق عليها المعايير العادية وهي الأكثر شيوعاً واستخداماً، وتقيس كفاءة الإنتاج في ظل الظروف البيئية وهي تسمح ببعض المشاكل والإختناقات.

4-2-1-2 التكاليف المتغيرة (Variable Costs):

يرتكز هذا الاسلوب على سلوك التكاليف عند حساب تكلفة الوحدة، حيث تتميز أنها تتناسب بشكل كامل مع كل من مدخل المساهمة ومفاهيم التكلفة والحجم والربحية(Garrison, 2012).

1-4-2-1-2 مفهوم التكلفة المتغيرة:

تعرف التكلفة الحدية انها عبارة عن الزيادة (التغير) في التكاليف الكلية الناتجة عن زيادة (تغير) حجم النشاط بمقدار وحدة النشاط الحدية(عمارة وآخرون، 1992).

ويرى الباحث أن التكاليف المتغيرة هي أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية الذي يتعامل مع تكاليف الانتاج التي تتغير بتغير النشاط فقط، ويشمل ذلك تكلفة المواد المباشرة والعمل المباشر والجزء المتغير من التكاليف الإضافية أما الجزء الثابت من التكاليف الاضافية تعتبر مصاريف فترة وبذلك فإن تكلفة المنتج الواحدة في المخزون لا تشمل التكاليف الاضافية الثابتة.

2-4-2-1-2 أهمية التكلفة المتغيرة:

نشأت الحاجة إلى أسلوب جديد لاحتساب تكاليف الوحدة الواحدة بسبب عدم قدرة أسلوب التكاليف الكلية على حساب تكلفة الوحدة الواحدة بصورة دقيقة، وخصوصاً في حال تغير حجم الإنتاج، حيث تتغير تكلفة الوحدة بتغير حجم الإنتاج، وبالتالي يختلف ربح الوحدة. فظهر أسلوب التكاليف الحدية الذي يقوم على الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة(صبري، 2002).

3-4-2-1-2 خصائص أسلوب التكاليف المتغيرة:

ان من خصائص أسلوب التكاليف المتغيرة ما يلي(صبري، 2002):

- يتم تحديد تكلفة الوحدة على أساس التكلفة المتغيرة للإنتاج وتشمل المواد المباشرة والأجور المباشرة والتكلفة الصناعية غير المباشرة المتغيرة.
- يتم إعتبار التكاليف الصناعية الثابتة غير المباشرة تكاليف فترة تحمل على حساب الأرباح والخسائر مباشرة.
- يتم اعتبار المصاريف الإدارية والبيعية الثابتة مصضروفات تخص الفترة وتحمل مباشرة على حساب الأرباح والخسائر.

- يتم تقييم مخزون آخر المدة من المنتجات تحت التشغيل وتامة الصنع على أساس التكلفة المتغيرة.
- يتم تحديد المساهمة الحدية للوحدة بطرح التكلفة المتغيرة للوحدة من سعر بيع الوحدة وهو يمثل مدى مساهمة الوحدة في تغطية التكاليف الثابتة.

4-4-2-1-2 مزايا أسلوب التكاليف المتغيرة:

يمتاز أسلوب التكاليف المتغيرة بالمزايا التالية(زعرب، 2002):

- يتسم أسلوب التكاليف المتغيرة بدرجة عالية من الثبات من فترة لأخرى لعدم تأثرها بالتغير في حجم النشاط.
- يساعد الإدارة عند قيامها بعملية التسعير في حال الركود، بحيث تكون التكاليف المتغيرة هي الحد الأدنى لسعر البيع.
- تقدم المعلومات للقيام بتحليل التعادل وحساب هامش المساهمة.
- تقدم بيانات لإدارة المنشأة تساعد في عملية التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية واتخاذ القرارات.

5-4-2-1-2 الإنتقادات الموجهة لأسلوب التكاليف المتغيرة:

ان من الانتقادات الموجهة إلى أسلوب التكاليف المتغيرة ما يلي(عمارة وآخرون، 1992):

- عدم سهولة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة وذلك في حالة التكاليف المختلطة، حيث لا يوجد حد فاصل بين كل من التكاليف الثابتة والمتغيرة.
- تجاهل التكاليف الثابتة، والتي تمثل جزءاً من تكاليف المنتج.
- اعتماد التكاليف المتغيرة في تحديد تكلفة الإنتاج وتقييم المخزون لا تتفق مع المبادىء المحاسبية المتعارف عليها.
- يفترض هذا الأسلوب ثبات أسعار عوامل الإنتاج وأسعار البيع، وهو أمر لا يمكن تحققه إلا في المدى القصير، حيث تتغير حالة السوق وهذه التغيرات تؤثر على ناتج الربح الحدي للمنتجات.
- غير مناسب لعملية التسعير أو لعملية التخطيط طويل الأجل.

5-2-1-2 تحليل نقطة التعادل (Breakeven Point Analysis):

يركز هذا الاسلوب على العناصر الثلاثة من حجم المبيعات والتكاليف والربح من حيث سلوكها وأثرها على العديد من القرارات الإدارية.

1-5-2-1-2 مفهوم تحليل التعادل:

تمثل نقطة التعادل حجم المبيعات بالوحدات، أو قيمة المبيعات بالدينار الواجب تحقيقها من قبل المنشأة لتتمكن من تغطية كامل تكاليفها ونفقاتها المتغيرة والثابتة. وبعبارة أخرى فإن نقطة التعادل تمثل النقطة التي يكون فيها صافي ربح المنشأة مساوٍ للصفر. وعليه يمكن التعبير عن نقطة التعادل على أنها الحالية التي يكون عندها إجمالي الإيرادات يساوي إجمالي التكاليف المتغيرة إضافة إلى إجمالي التكاليف الثابتة.

أو (إجمالي الإيرادات – إجمالي التكاليف المتغيرة – إجمالي التكاليف الثابتة = صفر)

وتجدر الإشارة إلى أن احتساب التكاليف المتغيرة والثابتة يتضمن بالإضافة إلى التكاليف الصناعية، المصاريف الإدارية والبيعية(ابونصار، 2014).

ويرى الباحث أن تحليل نقطة التعادل يمكن أن يعرف أنه أحد أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية التي تقوم بتحليل العلاقة بين كلفة وحجم النشاط والربح والتي يتساوى عندها إجمالي التكاليف مع إجمالي الإيرادات بحيث لا تحقق المنشأة عندها ربح أو خسارة.

2-5-2-1-2 أهمية تحليل التعادل:

يعتبر تحليل التعادل من الأساليب المهمة ويفيد الإدارة في عدة مجالات وهي(بركة، 2012):

- مساعدة الإدارة في التخطيط: حيث ان استخدام تحليل التعادل يمكن الادراة من التخطيط وذلك عن طريق:
  أ. تحديد كمية المبيعات اللازمة لتحقيق الربح المخطط.
  ب. تحديد المزيج البيعي في حالة بيع عدة أصناف ذات هوامش ربح مختلفة.
  ج. اتخاذ قرارات سليمة بالنسبة للسلع التي لا يغطي سعرها في السوق تكلفتها.
  د. تحديد أنسب سعر بالنسبة لمنتج معين في ضوء ظروف السوق وظروف المشروع.
  ه. إعداد الموازنات التخطيطية والتي يعتبر تحليل التعادل أساساً لتحديد البيانات التي يمكن استخدامها في عملية تقدير الموازنات.

- مساعدة الإدارة في الرقابة وتقييم الأداء: حيث تعتبر وظيفة التخطيط مكملة لوظيفة الرقابة فوجود التخطيط لابد أن يرتبط بعمليات الرقابة وتقييم الأداء وإلا لا فائدة كثيرة لعملية التخطيط إن لم أقيم خططي وأعمل على تطويرها وبالتالي فإن تحليل التعادل كما إن له أهمية في مساعدة الإدارة في عمليات التخطيط كما ذكر أيضا له أهمية في مساعدة الإدارة في عمليات الرقابة وتقييم الأداء.

3-5-2-1-2 تحليل التعادل ونقطة التعادل(آل أدم والرزق، 2006)**:**

بما أن التعادل يكون عند النقطة التي تتساوى عندها إجمالي الإيرادات مع إجمالي التكاليف بحيث لا يكون لا ربح ولا خسارة عند هذه النقطة، وبالتالي يمكن أن نستنتج العلاقة التالية:

الإيرادات الإجمالية (المبيعات) = التكاليف الثابتة + التكاليف المتغيرة + الأرباح المتحققة.

وبالتالي لا بد من توافر مجموعة من الفرضيات:

- يمكن فصل التكاليف الثابتة عن التكاليف المتغيرة وذلك لأننا نعلم أن التكاليف الثابتة متغيرة للوحدة وثابتة للمجموع، أما التكاليف المتغيرة فهي ثابتة للوحدة ومتغيرة للمجموع.
- ثبات التكاليف الثابتة في الأمد القصير.
- ثبات الأسعار المستخدمة للبيع وتكاليف وعوامل الإنتاج وكفاءة التشغيل.
- أن التحليل يتم إما لسلعة واحدة أو لمزيج من السلع.
- عدم وجود مخزون آخر المدة (عدم تأثير مخزون آخر المدة على التكاليف).
- ثبات السياسة الإدارية وفي إطارها يتم وضع برامج التشغيل.
- الثبات النسبي للطاقة الإنتاجية وذلك لأن التغيير في الطاقة الإنتاجية سيؤثر على العلاقة بين الربح والتكلفة وحجم الإنتاج.

4-5-2-1-2 محاذير وافتراضات نقطة التعادل (Limitations and Assumptions of Breakeven Point)(ابونصار، 2014):

بالرغم من أهمية وفائدة نقطة التعادل في العديد من القرارات الإدارية، إلا أن هناك مجموعة من المحاذير والافتراضات التي تستند عليها نقطة التعادل والتي قد لا تكون دقيقة في معظم الأحيان. وفيما يلي اهم تلك الافتراضات:

1. تفترض نقطة التعادل ثبات سعر بيع الوحدة، على الرغم من أن وجهة النظر الإقتصادية، وهي الأقرب للواقع، تفترض عدم ثبات سعر بيع الوحدة. ففي حالة السلع المرنة فإن سعر بيع الوحدة يميل إلى الانخفاض كلما زادت عدد الوحدات المعروضة للبيع إذا لم يقابل هذه الزيادة زيادة مكافئة في حجم الطلب على السلعة.
2. تفترض نقطة التعادل ثبات التكلفة المتغيرة للوحدة عند مستويات الانتاج المختلفة، وهذا لا يكون صحيحاً في العديد من الصناعات حيث أن التكلفة المتغيرة للوحدة قد تنخفض أو ترتفع بعض الشيء نتيجة عوامل عديدة.
3. تصنف نقطة التعادل التكاليف الى ثابتة ومتغيرة، على الرغم من وجود العديد من التكاليف شبه المتغيرة مثل الصيانة والمحروقات والمياه.
4. تفترض نقطة التعادل ثبات التكاليف الثابتة، على الرغم من وجود مدى معين لثبات التكاليف الثابتة، حيث تبدأ التكاليف بعد هذا المستوى بالزيادة.
5. تفترض نقطة التعادل أن نسبة المزيج ثابتة في حالة تعدد المنتجات، وهذا الافتراض قد لا يكون دقيقاً في بعض الحالات. بالضافة إلى ثبات عدد وحدات مخزون أول المدة وآخر المدة، على الرغم من إمكانية حدوث تغير في مستوى المخزون خلال العام.

6-2-1-2 محاسبة المسؤولية ((Responsipility Accounting (RA)):

في ظل الإتجاه الحديث في الإدارة نحو تفضيل اللامركزية بشكل عام على المركزية، وبالتالي تفويض اتخاذ القرارات للإدارات المختلفة، وإعطاء الإستقلالية في معظم الأحيان للأقسام والفروع المختلفة التابعة للمنشأة، تبرز أهمية وجود معايير وضوابط للرقابة، للتأكد من قيام هذه الإدارات بتنفيذ المطلوب منها بكفاءة، للوصول بالمنشأة إلى غاياتها الرئيسية. ومن هنا يأتي دور المحاسبة الإدارية في تزويد الإدارة العليا وأصحاب الاختصاص بالأدوات اللازمة لتقييم أداء الأقسام المختلفة والتأكد من قيامها بالأعمال الموكلة إليها بشكل فعال. إن تقييم أداء الفروع والأقسام المختلفة في المنشأة في ضوء المسؤوليات الملقاة عليها والصلاحيات المعطاة لها هو ما يطلق عليه بمحاسبة المسؤولية(ابونصار، 2012).

1-6-2-1-2 مفهوم محاسبة المسؤولية:

ان محاسبة المسؤولية هي نظام يهدف إلى جمع البيانات عن البرامج والخطط والأنشطة وربطها بالمسؤولين عن تنفيذها ومقارنة النتائج مع المخطط لتحديد المسؤوليات ومساءلة كل عامل ومسؤول عن مهامه الموكلة له وتحديد الانحرافات التي يمكن اكتشافها وتحديد الانحرافات التي يمكن اكتشافها وتحديد المسؤولية عن هذه الانحرافات إن وجدت لبيان مدى الالتزام بالخطط(بركة، 2012).

وتعرف ايضا محاسبة المسؤولية – والتي يطلق عليها أحيانا بمحاسبة النشاط (Activity Accounting) - بأنها عبارة عن نظام يقوم بتجميع وإعداد تقارير دورية عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية موجود في المنشأة، بهدف تمكين الإدارة العليا من القيام بوظيفة التخطيط والرقابة على أداء هذه المراكز. وتعتبر محاسبة المسؤولية إحدى الأدوات الهامة التي تسهل عملية تفويض السلطة للإدارات المختلفة وتساهم في تعزيز مفهوم الإدارة بالأهداف (Management by Objectives) ومفهوم الإدارة بالإستثناء (Management by Exception)(ابونصار، 2012).

2-6-2-1-2 مقومات محاسبة المسؤولية:

لضمان نجاح وفاعلية محاسبة المسؤولية يترتب على إدارة المنشأة اتخاذ الخطوات التالية(ابونصار، 2012):

- وضع هيكل تنظيمي واضح وشامل للمنشأة، يحدد لكل قسم أو وحدة إدارية المسؤوليات والواجبات الملقاة عليها والصلاحيات والسلطات الممنوحة لها. ويجب التأكد من ان المدراء والعاملين في كل قسم على دراية وفهم واضح لهذه المسؤوليات والصلاحيات وذلك لضمان فعالية الأداء.
- ضرورة وضع معايير محددة وواضحة لكيفية تقييم الأداء للأقسام المختلفة في المنشأة.
- أن تكون أسس وإجراءات التقييم سهلة وسريعة ومفهومة من قبل الأفراد الذين ستطبق عليهم، ومن قبل من سيتولون القيام بإجراءات التقييم.
- ان تتضمن عملية التقييم البنود والأعمال التي تخضع لرقابة وسلطات القسم المعني المنوي تقييمه، فمن غير المنطقي أن يتم تقييم أي قسم بناء على تكاليف أو استثمارات لا يملك سلطة تغييرها أو لا يملك سلطة تغييرها أو اتخاذ قرار بشأنها.

3-6-2-1-2 أنواع محاسبة المسؤولية:

تمثل مراكز المسؤولية في الوحدات العاملة في داخل المؤسسات والتي يتم تحديد صلاحياتها ورسم سياساتها ووضع الخطط لها وهذه المراكز متعددة وهي كما يلي (ابونصار، 2014): (آل آدم والرزق، 2006):

- **مراكز التكلفة (Cost Centers):** تمثل الأقسام أو الوحدات الإدارية التي لا تولد ايراد بشكل مباشر للمنشأة، بل تقدم خدمات لمراكز أو أقسام أخرى داخل المنشأة، مما يساعد هذه الأقسام على القيام بأعمالها وبالتالي توليد الإيراد. وبعبارة أخرى، فإن مراكز التكلفة لا تنتج خدمة أو سلعة تباع مباشرة إلى الأطراف الخارجيين، وانما تقدم سلعة أو منفعة تستفيد منها الأقسام الأخرى داخل المنشأة. ومن الأمثلة على هذا النوع من المراكز، قسم صيانة آلات الانتاج في الشركات الصناعية، وقسم فتح الحسابات للعملاء الجدد في البنوك، والمركز الطبي لمعالجة المرضى من الطلبة في الجامعات. وعند ربط مراكز التكلفة مع محاسبة المسؤولية، تكون الغاية الأساسية من محاسبة المسؤولية في هذه الحالة، الرقابة على مراكز التكلفة فيما يتعلق بالتكاليف والنفقات والتي تصرف من خلال هذه المراكز للتأكد من عدم وجود إسراف أو تبذير لديها، وذلك من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع كل من التكاليف المعيارية والتقديرات الواردة في الموازنات التقديرية.

- **مراكز الربح (Profit Centers):** تتصف مراكز الربح بأنها مراكز مسؤولية يتولد منها إيراد وتتحمل تكاليف وبالتالي يكتسب منها أرباح. ويمكن النظر إلى مراكز الربح على أنها مراكز شبيهة بالمنشآت المستقلة يتولد منها أرباح، إلا أنها لا تتمتع بصلاحية تحديد نوعية وحجم الاستثمار المستخدم في المركز. وبالتالي فان مسؤوليات وصلاحيات مديري هذه المراكز تكون على بنود الايرادات والتكاليف الخاصة بالمركز، مع إعطاء الإدارة العليا، وليس مدراء هذه المراكز، صلاحيات اتخاذ القرارات الخاصة بالاستثمارات. ومن الأمثلة على هذا النوع من المراكز معارض البيع لشركات السيارات، حيث تحقق هذه المراكز ايرادات من عملية البيع وبالمقابل يكون هناك نفقات وتكاليف تتحملها، مع التأكيد على اعتبار هذا النوع من المعارض مراكز ربح اذا اعطيت صلاحيات كبيرة لمدرائها بتحديد شروط البيع والأسعار والاعلانات وغيرها. وقد يتم وضع بعض القيود على مدراء مراكز الربح كما هو الحال في فروع الفنادق الكبرى مثل الشيراتون أو الماريوت. فعلى الرغم من الصلاحيات الواسعة الممنوحة لمدراء هذه الفنادق، إلا أن هناك قيود وأسس يتم وضعها من قبل الادارة العليا ليتم تطبيقها على جميع الفروع. ومن هذه الأسس، نوعية المواد المستخدمة لتحضير الوجبات، وديكورات ومعدات الفندق والموظفين وتسعير الخدمات المقدمة للزبائن.
- **مراكز الاستثمار (Investment Centers):** تمثل مراكز الاستثمار الوحدات الادارية التي تكون مسؤولة عن كل من الايراد والنفقات والاستثمارات. حيث يمنح مديري هذه المراكز صلاحيات التخطيط واتخاذ القرارات المتعلقة بكل من الإيرادات والتكاليف بالإضافة الى نوعية وحجم الاستثمارات لدى هذه المراكز. وبناء عليه، فان تقييم أداء مديري هذه المراكز يستند الى الربح الذي تحققه مع الاخذ بعين الاعتبار حجم الاستثمارات او رأس المال المستثمر في هذه المراكز. ومن الامثلة على هذا النوع من المراكز فروع البنوك والمطاعم والفنادق. وعلى الرغم من ان صلاحيات اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار في هذه المراكز قد يتم من قبل المستويات الإدارية العليا في المنشأة، الا أنه إدارة هذه المراكز تكون أحياناً مسؤولة عن تحقيق معدل عائد على الاستثمار مقبول للمنشأة. فمدير فرع أحد البنوك يحاسب عن العائد الذي يحققه عن استثمارات الفرع على الرغم من أن انشاء الفرع وتحديد الاستثمارات اللازمة له يكون في الغالب قد اتخذ من قبل الادارة العليا في البنك. ومن الطرق المستخدمة لتقييم هذا النوع من المراكز العائد على الاستثمار (Return on Investment) والربح المتبقي (Residual Income).

4-6-2-1-2 الفروض الأساسية لمحاسبة المسؤولية:

هناك فروض أساسية لمحاسبة المسؤولية هي(الرمحي، 2009):

1. يجب أن تكون أهداف المشروع ممكنة التحقيق في ظل أداء فعال وكفء.
2. يجب أن يسعى كل مدير في المشروع لتحقيق الأهداف المشروع.
3. يجب أن يتحمل كل مدير في المشروع مسؤولية الأنشطة داخل دائرة التنظيم.
4. يجب أن يكون لمحاسبة المسؤولية دور في تقدم ونمو المشروع.
5. يجب أن يشترك رجال المشروع في وضع التقارير (المشاركة).
6. يجب أن تصل التقارير (الأداء والتغذية العكسية) لكل مدير في الوقت المناسب.

5-6-2-1-2 خصائص محاسبة المسؤولية:

هناك العديد من الخصائص التي يتميز بها أسلوب محاسبة المسؤولية(ابومحسن، 2009):

أ. تُعَد محاسبة المسؤولية أسلوباً من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وكما أنها تُعد من أدوات الرقابة وتقييم الأداء في المنشآت والمؤسسات التجارية(الدلاهمة، 2008).

ب. ترتبط محاسبة المسؤولية بالهيكل التنظيمي في المؤسسات المالية من حيث تحديد الأقسام باعتبارها مراكز للمسؤولية وتفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات(Banerjee, 2007).

ج. تعمل محاسبة المسؤولية على ربط التكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية بالأشخاص الذين يتخذون قرارات تؤثر في هذه التكاليف(الدلاهمة، 2008).

د. تصدر محاسبة المسؤولية تقارير أداء مراكز المسؤولية توضح الأداء الفعلي والمخطط والانحراف بينهما ليقدم للإدارة العليا لاتخاذ القرارات اللازمة(Lall and Ain, 2006).

جدول رقم (4) تعريفات أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

الأسلوب	تعريفها
الموازنات التخطيطية (Budgetary Planning)	هي أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية الذي يعبر كمياً عن الأهداف الشاملة المطلوب تحقيقها خلال فترة مستقبيلة محددة والتي وضعتها الإدارة وفق الموارد المتاحة.
التكاليف المعيارية (Stanadard Cost)	هي تحديد تكلفة وحدة المنتج قبل انتاجها عبر الوسائل العلمية والتقنية وفق ظروف المنشأة من أجل مساعدة الإدارة في تحقيق أهدافها من تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات بالاضافة إلى تقييم كفاءة الإدارة.
التكاليف الحدية (Marginal Cost)	هي أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية الذي يتعامل مع تكاليف الانتاج التي تتغير بتغير النشاط فقط، ويشمل ذلك تكلفة المواد المباشرة والعمل المباشر والجزء المتغير من التكاليف الإضافية أما الجزء الثابت من التكاليف الاضافية تعتبر مصاريف فترة وبذلك فإن تكلفة المنتج الواحدة في المخزون لا تشمل التكاليف الاضافية الثابتة.
تحليل نقطة التعادل (Breakeven Point)	أحد أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية التي تقوم بتحليل العلاقة بين كلفة وحجم النشاط والربح والتي يتساوى عندها إجمالي التكاليف مع إجمالي الإيرادات بحيث لا تحقق المنشأة عندها ربح أو خسارة.
محاسبة المسؤولية (Responsibility Accounting)	أنها أحد أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية يقوم بعملية تفويض الصلاحيات ثم ربط مباشرة بين التقارير المحاسبية وبين المسؤولين طبقاً للهيكل التنظيمي الإداري في المنشأة بهدف تحقيق رقابة على الأداء.

(المصدر: إعداد الباحث)

2-2 الدراسات السابقة:

1-2-2 الدراسات العربية:

1- دراسة (البطاينة، 2015) بعنوان: "مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وأثرها في تخفيض تكاليف المنتجات لمراحل سلسلة القيمة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية- دراسة ميدانية".

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وأثرها في تخفيض تكاليف المنتجات لمراحل سلسلة القيمة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، من وجهة نظر المدراء الماليين، ورؤساء أقسام الحسابات، والمحاسبين الإداريين، ومحاسبي التكاليف في هذه الشركات، حيث شملت الدراسة الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، ولتحقيق هذه الأهداف، قام الباحث مجموعة من الفرضيات لإختبارها وتحليلها.

إعتمد الباحث في جمع البيانات على إستبانة محكمة تم تصميمها وتطويرها إعتمادا على الدراسات السابقة والإطار النظري للدراسة، وقد وجهت إلى المدراء الماليين، ورؤساء أقسام الحسابات، والمحاسبين الإداريين، ومحاسبي التكاليف داخل الشركات، حيث بلغ عدد الاستبانات الموزعة (220) إستبانة، خضع للتحليل الإحصائي (171) إستبانة فقط، أي أن نسبة الإستجابة بلغت 77.7%.

تم تحليل بيانات الإستبانة بإستخدام عدد من الأساليب الإحصائية، كالتحليل الوصفي لوصف متغيرات الدراسة، وتحليل الإنحدار البسيط والمتعدد لقياس تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع. وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

1- تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية كل من أسلوب الانتاج المرن، وأسلوب التحسين والتطوير المستمر بدرجة مرتفعة.

2- تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية كل من أسلوب التكلفة المستهدفة، وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة بدرجة متوسطة.

3- وجود أثر ذو دلالة إحصائية موجبة لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية (أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب الإنتاج المرن، وأسلوب التكاليف على أساس النشاط، وأسلوب التحسين والتطوير المستمر) في تخفيض تكلفة المنتجات لمراحل سلسلة القيمة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، حيث أن التكامل في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية له تأثير قوي في تخفيض تكلفة المنتجات لمراحل سلسلة القيمة لتلك الشركات.

هذا وكانت توصيات الدراسة كالآتي:

1- ضرورة أن تواكب الشركات الصناعية المساهمة العامة التغيرات المتسارعة التي تحصل في بيئة التصنيع، وأن تشجع على الإبداعات والإبتكارات لإفكار للعاملين فيها.

2- ضرورة قيام الشركات الصناعية المساهمة العامة بتجميع الآلات في مكان واحد لتخفيض تكاليف مناولة المواد فيها .

3- ضرورة قيام الشركات الصناعية المساهمة العامة بالعمل على تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد **(JIT)** في مرحلة الإنتاج من مراحل سلسلة القيمة.

وتفيد هذه الدراسة الباحث في تبني تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة الانتاج في الوقت المحدد (JIT) والتحسين المستمر (KC)، على تعظيم الربحية.

2- دراسة **(منصور، 2015)** بعنوان **"مدى استخدام أدوات المحاسبة الإدارية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية للوحدات الحكومية الأردنية".**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى أستخدام ادوات المحاسبة الإدارية، في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية للوحدات الحكومية الأردنية، ومدى ملائمة النظام المحاسبي المستخدم (مؤتمة – يدوي - مدمج) في تحقيق أهداف الرقابة الداخلية. كما هدفت الدراسة إلى التعرف على المعوقات التي تحول دون استخدامها. ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمدت الباحثة المنهاج الوصفي التحليلي لاختبار فرضيات الدراسة، وتم توزيع (250) استبانة على من يشغل المناصب المالية والادارية في (59) وحدة حكومية أردنية مستقلة، واسترد منها (219) استبانة ومن (53) وحدة حكومية مستقلة. واعتمد منها (204) استبانة صالحة للتحليل وبنسبة (82%). ومن أهم نتائج الدراسة هو

استخدام الوحدات الحكومية الاردنية المستقلة أدوات االمحاسبة الإدارية والمتمثلة بمحاسبة المسؤولية، والموازنة الموجهة بالنتائج، وإدارة الجودة الشاملة، وبطاقة الأداء المتوازن بشكل متفاوت. فعلى صعيد استخدام كل أداة كانت أعلى نسبة إستخدام لإدارة الجودة الشاملة بنسبة (64%)، تليها محاسبة المسؤولة (49%)، ثم تلاها الموازنة الموجهة بالنتائج (38%)، وأخيرا بطاقة الأداء المتوازن بنسبة (32%). وبشكل عام كان هناك توجه في استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في الوحدات الحكومية الأردنية. كما توصلت الدراسة إلى تحقيق أدوات المحاسبة الإدارية لأهداف الرقابة الداخلية في الوحدات الحكومية الأردنية. ويوجد فروق ذات دلالة إحصائية لنوع النظام المحاسبي (مؤتمة – يدوي – مدمج) المستخدم في الوحدات الحكومية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية، باستثناء الوحدات التي تستخدم إدارة الجودة الشاملة. وأظهرت نتائج الدراسة وجود معوقات تحد من استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في الوحدات الحكومية الأردنية.

3- دراسة **(البشتاوي، وجريره، 2015)** بعنوان **"أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية".**

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية تطبيق أدوات إدارة التكاليف الإستراتيجية في تطوير وتحسين العمليات الإنتاجية لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، خاصة في ظل المتغيرات التي أفرزتها البيئة الإقتصادية الجديدة. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بتصميم استبانة، تم توزيعها على مديري الدوائر المالية والانتاج والمبيعات بواقع ثلاث استبانات لكل شركة، وبلغ عدد الاستبانات المعتمدة لغايات التحليل (135) استبانة.

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: إن الإدارة الاستراتيجية للتكاليف بأساليبها المتعددة تؤدي دورا مهما في توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ الخطوات الاستراتيجية التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، وإن الشركات الصناعية تطبق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجية واستراتيجيات الميزة التنافسية بنسب متفاوتة ما بين متوسطة وضعيفة.

وقد قام الباحثان بمجموعة من الاقتراحات والتوصيات منها أن هناك امكانية لتطبيق أدوات إدارة التكاليف الاستراتيجية في هذه الشركات وذلك لوجود مقومات أساسية، منها: كتوافر المهارات الأساسية لاستخدام تقنيات إدارة التكاليف الاستراتيجية وانتشار ظاهرة الأتمتة ووجود

برامج تدريبية متخصصة لتأهيل وتدريب العاملين، ولكن بالمقابل أظهرت الدراسة أن هناك بعض الصعوبات المتعلقة بالتطبيق.

حيث تفيد هذه الدراسة الباحث في أهمية إدارة التكاليف الحديثة في تطوير وتحسين العمليات الانتاجية لتحقيق الميزة التنافسية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، وأن الشركات الصناعية تطبق أدوات إدارة التكاليف الحديثة بنسب متفاوتة.

-4 دراسة **(البعاج، والكرعاوي،2014)** بعنوان **"التكامل بين نظام (ABC – JIT) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية" دراسة تطبيقية.**

هدفت هذه الدراسة إلى تطبيق نظامي **(**ABC- JIT**)** وبيان إمكانية تحقيق التكامل بينهما، وهدفت الدراسة ايضا إلى تخفيض تكاليف المنتجات في الشركات الصناعية العراقية، وذلك لما تعانيه تلك الشركات من إرتفاع لتكاليف المنتجات، في ظل المنافسة الشديدة التي تتميز بها بيئة التصنيع الحديثة.

ولغرض القيام بهذه الدراسة فقد إستخدام الباحث المنهج الوصفي التحليلي، من خلال إعداد إستبانة وزعت على عينة الدراسة وهم موظفي مصنع نسيج الديوانية، حيث تم توزيع (35) إستبانة، تم إستبعاد (13) منها، وكانت (22) إستبانه صالحة وقابلة للتحليل. وتم الإعتماد على الرزمة الإحصائية الاجتماعية (SSPS) في عملية التحليل وإختبار الفرضيات، حيث إستخدمت الأساليب الإحصائية الآتية: المتوسطات الحسابية والنسب المئوية، وإختبار T (T-Test)، وإختبارات التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:أن هناك إمكانية لتحقيق التكامل بين نظامي (JIT-ABC) لغرض تخفيض التكاليف، وأن نظام تكاليف الإنتاج بالوقت المحدد (JIT) يؤدي إلى تخفيض كلفة المنتج، الأمر الذي يحسن من نوعيته وإزالة التالف والمعيب منه مما يجعله منافساً في ظل التكامل مع نظام (ABC). وإن تطبيق نظام (JIT) يؤدي إلى زيادة الأرباح وتخفيض التكاليف وانخفاض التالف والمعاد عند تكامله مع نظام (ABC).

بناء على النتائج السابقة قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات والإقتراحات أهمها: ضرورة إهتمام القائمين على المصانع التي تطبق أنظمة الإنتاج أن تتبنى الأساليب المتطورة لإدارة

التكلفة في سبيل خفض التكلفة وتعظيم الأرباح في الآجلين الطويل والقصير، وأن على المصنع شراء عدد من الآلات الحديثة لغرض تأهيل الخطوط الإنتاجية لغرض تطوير الإنتاج وتطبيق الإنظمة الحديثة لغرض التكامل بين نظامي (JIT-ABC) .مع محاولة الإستفادة من تجارب وخبرات الشركات المطبقة لمثل هذا الأنظمة.

بالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بأن تبني تطبيق نظامي (JIT-ABC) في مراحل العملية الإنتاجية سيؤدي إلى تخفيض كلفة المنتج، الأمر الذي يحسن من نوعية المنتج، ويخفض من تكاليفه ويعمل على إزالة التالف والمعيب منه، مما يجعله منافساً بين الشركات.

-5 دراسة **(الحجيلان، 2013)** بعنوان **"أثر إستخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية على عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية".**

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر استخدام التكاليف على أساس النشاط (ABC)، وإدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) (الموازنات على أساس الأنشطة (ABB)، التكلفة المستهدفة (TC)، إدارة الجودة الشاملة (TQM)، وبطاقة الأداء المتوازن (BSC)، على عملية إتخاذ القرارات الاقتصادية في شركات الصناعات الإسمنتية المدرجة في سوق الأوراق المالية الكويتي.

وقد صمم الباحث إستبانة من قسمين، الأول مكون من فقرات موزعة على ثلاثة أبعاد فرعية للأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية وهي (التكاليف على أساس النشاط، إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، وبطاقة الأداء المتوازن). والقسم الثاني من الاستبانة موزعة على ثلاثة أبعاد فرعية لاتخاذ القرارات الاقتصادية وهي (طبيعة القرارات، مدة القرارات، وشمولية القرارات). ووزعت الاستبانة على (162) فرد من العاملين في المستويات الإدارية العليا والوسطى من ذوي صلاحيات اتخاذ القرارات في شركات صناعة الاسمنت في سوق الأوراق المالية الكويتي، وعددها (8) شركات.

وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن أثر استخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية على عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية كان مرتفعاً، كما أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى استخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الادارية على عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية في كل من مجال الإدارة على أساس الأنشطة (ABC)، ومجال إدارة التكاليف على أساس الأنشطة

(ABM)، ومجال بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، كان مرتفعاً. منجهة أخرى أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى أثر استخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية على كل من طبيعة القرارات الاقتصادية، ومدة القرارات الاقتصادية، وشمولية القرارات كان مرتفعاً.

وقدمت الدراسة عددا من التوصيات أهمها: ضرورة إهتمام إدارات الشركات الصناعية بكافة أنواعها في دولة الكويت باستخدام وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في إتخاذ قراراتها الاقتصادية، لما أظهرته هذه الأساليب من آثار إيجابية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية في شركات صناعة الاسمنت الكويتية، وأهمية تخصيص وحدات خاصة في شركات صناعة الإسمنت في دولة الكويت متخصصة باتخاذ القرارات الاقتصادية الهامة كي يتسنى بناء قرارات اقتصادية صحيحة وعلمية وفقاً للمعطيات الناتجة عن استخدام وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على النحو الذي توصلت إليه الدراسة.

وتفيد هذه الدراسة الباحث في أن مستوى استخدام الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية في كل من مجال التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ومجال بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، كان مرتفعاً.

6- دراسة **(زعرب، 2013)** بعنوان **"دراسة تحليلية لإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين".**

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة إلقاء الضوء على مدى تطبيق الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية سواء التقليدية (أسلوب الموازنات الرأسمالية، التكاليف الفعلية، تحليل الإنحرافات، معدل العائد على المبيعات، التدفق النقدي المخصوم، تحليل التعادل) أو الحديثة (محاسبة التكاليف على أساس النشاط، إدارة التكلفة على أساس النشاط، تحليل القيمة المضافة، المحاسبة على أساس الإنجاز، أسلوب التكاليف المستهدفة، تحليل ربحية العميل)، ومجال إستخدامها، ومعرفة أي من تلك الأساليب الأكثر شيوعاً، ولإنجاز ذلك قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية على كافة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، والبالغ عددها (43) شركة، موزعة على (5) خمسة قطاعات، منها (8) شركات قطاع الاستثمار، (8) شركات قطاع البنوك والخدمات المالية، (6) شركات قطاع التأمين، (12) شركة قطاع الخدمات، (9) شركات قطاع الصناعة، فقد تم توزيع (86) إستبانة بواقع استبانتين لكل شركة، وتم استرداد (63) إستبانة، أي ما نسبته (73%)

من الإستبيانات الموزعة وقد تم الإعتماد على الرزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS) في عملية التحليل وإختبار الفرضيات حيث إستخدمت الوسائل الإحصائية التالية: المتوسطات الحسابية والنسب المئوية. وإختبار كولومجروف -سمرنوف لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (One Sample K-S). وإختبار (One Sample T- Test).وإختبار تحليل التباين الأحادي One way ANOVA).

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين متوسطاً، في حين كانت نسبة إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة متدنية، وأن من أكثر أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية المتبعة أسلوب التكلفة الفعلية وأقلها إستخداما كل من أسلوب التدفق النقدي المخصوم وأسلوب الموازنات الرأسمالية، ومن أكثر الأساليب الحديثة إتباعاً أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأقلها إستخداما أسلوب القيمة المضافة، وأن الشركات المدرجة في بورصة فلسطين تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في المجالات المختلفة بدرجة متوسطة منها :إعداد القوائم المالية، وتقييم الأداء، وإعداد الموازنات، وأن من أسباب عدم تمتع أساليب المحاسبية الإدارية خاصة الحديثة منها بإستخدام واسع النطاق منها: إرتفاع تكلفة التطبيق، وضعف المعرفة بهذه الأساليب، ونقص الإدراك بأهمية الأساليب الحديثة.

بناءا على النتائج السابقة قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات والإقتراحات أهمها : توفير التسهيلات الضرورية والتي من شأنها أن تساهم في تنمية وصقل المعرفة بأساليب المحاسبة الإدارية ومجالات تطبيقها، والعمل على تنمية الوعي والرغبة والقدرة على إستخدامها، والعمل على تفعيل دورها بإعتبارها نظاما للمعلومات، وزيادة الوعي لدى إدارة الشركات المدرجة بالبورصة بأهمية استقطاب الكفاءات في مجالي محاسبة التكاليف والإدارة الحديثة.

بالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بأن إستخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط، في هذه الدراسة سيستخدم كأسلوب فعال في تخفيض تكاليف المنتجات في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

7- دراسة **(الركابي، 2013)** بعنوان **"تكامل هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة في مرحلة التصميم والتطوير من دورة حياة المنتج" دراسة حالة لشركة الصناعات الالكترونية -بغداد.**

هدفت هذه الدراسة إلى إستعمال تقنية هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة لإضافة قيمة للوحدة الإقتصادية، فالتقنية الأولى: تقوم على تحليل وظائف المكونات ذات التكاليف المرتفعة وإستبعاد الوظائف الثانوية وغير الضرورية وإعادة تصميم تلك الاجزاء بما يخفض من تكاليف تصنيعها ويضمن جودة ادائها. أما التقنية الثانية : فتقوم بتحديد المكونات التي يتطلب تخفيض تكاليفها، نظرا لإرتفاعها مقارنة مع التكاليف المسموح بها كي يتم إنتاج تلك المكونات. وكان مصدر المعلومات هو تقرير مجلس الإدارة والبيانات والحسابات الختامية لشركة الصناعات الالكترونية عن السنة المنتهية في31/12/2007 ولغرض البحث وتطبيق تقنية هندسة القيمة تم تحليل وظائف ثلاثة مكونات من التلفزيون الملون نوع بلازما حجم (42) عقدة، موديل (4201) وذلك لانخفاض حجم إنتاجه بنسبة (94%) ولأهميته في تسلسل أولويات الشركة المنتجة له.

وقد إعتمد الباحث في الدراسة على إستخدام التكاليف المستهدفة في التحليل واستخراج مؤشر القيمة لكل مكون من مكونات التلفزيون الملون (عينة البحث) الذي تنتجه شركة الصناعات الإلكترونية، فقد تبين بان ثلاثة مكونات من مكونات التلفزيون الملون ذات تكاليف مرتفعة بمقدار (5000) دينارعراقي مقارنة مع التلفزيون الملون المستورد، وهذه المكونات هي (الشاشة، جهاز التحكم عن بعد، المعدات الداخلية) إذ كان مؤشر قيمتها أكثر من (1)، مما يتطلب تخفيض تكاليفها وكذلك جرى تحليل قيمة الوظائف مع تكلفة المكونات والتوصل إلى ان بعض مكونات التلفزيون الملون تحتاج إلى إعادة تصميم بإستخدام هندسة القيمة لكي تخفض تكلفتها وتصبح بمستوى تكلفة المنافسين . قام البحث على فرضية اساسية هي: أن إستخدام خصائص تكامل تقنية هندسة القيمة مع التكاليف المستهدفة في مرحلة التصميم والتطوير من دورة حياة المنتج سوف يؤدي إلى تخفيض تكاليف المنتجات او مكوناتها مع المحافظة على جودتها وكفاءة أدائها مما يضيف قيمة للوحدة الإقتصادية ويعزز موقعها التنافسي وحصتها السوقية.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج من أهمها: أن الوضع التنافسي لشركة الصناعات الالكترونية ضعيف، وذلك لأن الشركة قيد الدراسة تعتمد في إنتاجها على عملية تجميع مكونات جهاز التلفزيون الملون وليس تصنيعها مما يضعف قدرتها على المنافسة ويحد من مرونتها التصنيعية. وأن قيمة مؤشر القيمة للمكونات (الشاشة ، جهاز التحكم عن بعد، المعدات الداخلية أكثر من (1) مما يتطلب تخفيض تكاليفها بمقدار (50000) دينار، وعندها تستطيع الشركة منافسة المنتج الأجنبي .

بناء على النتائج السابقة أوصت الدراسة بضرورة إعتماد إستراتيجية التصنيع بدلا من إستراتيجية التجميع المعمول بها حاليا، لأنها لم تعد تناسب متطلبات الصناعة في ظل المنافسة العالمية ، الأمر الذي يوفر للشركة قدرة تنافسية مع المنتجات الأجنبية، وعلى الأقل في موضوع تكلفة نقل المنتجات من بلد المنشأ. وأيضا تحتاج الشركة كما في شركات القطاع المختلط الأخرى إلى تشريعات ومصادر تمويل لكي تنهض بنشاطها، وتأهيل كادرها الوظيفي والفني، ورفع قدراتهم ومهاراتهم بما يتناسب مع التكنولوجيا الحديثة التي سوف تستخدم في بيئة التصنيع الحديثة.

بالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بأن إستعمال أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة بتطبيق تقنية هندسة القيمة من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة ستساعد على تخفيض تكاليف المنتجات في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

-8 دراسة **(أبوحمام، 2013)** بعنوان **"أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات".**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر إستخدام الشركات المدرجة أسهمها في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وهي (التكلفة المستهدفة، التكاليف على أساس الأنشطة، دورة حياة المنتج، بطاقة الأداء المتوازن، الجودة الشاملة) على الهيكل التمويلي لتلك الشركات، وذلك من خلال قياس درجة ممارسة تلك الشركات لأساليب النحاسبة الإدارية الإستراتيجية وذلك من خلال إستخدام إستبانة أعدت لهذا الغرض، وفق أهمية نسبية وضعت من قبل خبراء في المحاسبة الإدارية لتقييم الفقرات المدرجة في الإستبانة، فقد تم توزيع استبيان على كافة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين، فقد بلغت العينة المستجيبة (35) شركة من أصل (48) شركة، أي بنسبة (73%) من مجتمع الدراسة. وأظهرت الدراسة بأن هناك تطبيق مقبول لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية، وأن هذا التطبيق كان يتراوح ما بين (60-70%) فقد كان أكثر أساليب المحاسبة الإدارية تطبيقاً هي إدارة الجودة الشاملة (69.34%)، أما أقلها تطبيقاً التكلفة المستهدفة ودورة حياة المنتج بنسبة تقل عن (61%). فقد تم تحليل البيانات إحصائياً بإستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) لإختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج كان أهمها: وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين ممارسة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتمويل بالدَّين لتلك الشركات، بينما أظهرت وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين ممارسة الشركات المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتمويل بحقوق الملكية لتلك الشركات، وكذلك علاقة عكسية مع التمويل بالأرباح المحتجزة.

في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة توعية الإدارة وخاصة الإدارة العليا للشركات الفلسطينية بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في تخفيض مخاطر الأعمال لديها، مع الإستفادة من هذا الأثر في الوصول لتخفيض مخاطر التمويل، وبالتالي تخفيض تكلفته إلى الحدود الدنيا.

وبالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بأن إستعمال أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ستعمل على تخفيض مخاطر الأعمال لديها، والإستفادة من هذا الأثر في الوصول لتخفيض تكلفة المنتجات في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية إلى الحدود الدنيا.

9- دراسة **(الخليل، 2012)** بعنوان **"تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية ".**

هدفت الدراسة إلى بيان مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، والتعرف على الصعوبات التي تعترض إستخدام هذه الأساليب في الشركات المذكورة. حيث ركزت الدراسة على إستخدام الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التالية: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة، تحليل ربحية الزبون، بطاقة العلامات المتوازنة، 6 سيجما.

لتحقيق أهداف الدراسة وإختبار فرضياتها تم الإعتماد على البيانات الأولية والثانوية في جمع المعلومات، حيث تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي بإستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، وقد صُممت إستبانه وفقا لأهداف وفرضيات الدراسة، تم توزيعها على عينة مكونة (109) من الأفراد العاملين في اقسام المحاسبة في الشركة محل الدراسة، لتتناسب مع الغرض لإختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة لتحليل البيانات.

وفيما يلي أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة:

- تقوم الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بدرجة مرتفعة.

-تقوم الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة بدرجة مرتفعة.

- تقوم الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتطبيق نظام تحليل ربحية الزبون بدرجة مرتفعة.

- تقوم الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتطبيق نظام بطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الأداء بدرجة مرتفعة.

- تقوم الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتطبيق قياس الجودة 6 Six Sigma سيجما بدرجة مرتفعة.

في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة إستمرار الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، ومواكبة المستجدأت في هذا الميدان وإختيار ما يناسب الشركة منها، وأهمية القيام بعمل دراسة جدوى لكل أسلوب يتم تطبيقه، وإجراء مقارنة بين التكاليف المترتبة على هذا التطبيق والمنافع التي تعود على الشركة من جراء ذلك، مع ضرورة تدريب الأفراد العاملين على تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية قبل المباشرة بتطبيقها من أجل إستغلالها بالشكل الأمثل.

وبالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بضرورة تطبيق أساليب المحاسبية الإدارية الحديثة وتعزيزها، وإختيار ما يناسب الشركات منها لقياس أثرها على تخفيض تكاليف المنتجات لمراحل سلسلة القيمة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية .

10- دراسة **(الكيكي، 2012)** بعنوان **"إمكانية تطبيق عناصر الإنتاج الرشيق" دراسة ميدانية.**

هدفت هذه الدراسة إلى إمكانية تطبيق عناصر الإنتاج الرشيق (المرن) Lean Production في مصنع الألبسة الولادية في مدينة الموصل، وذلك لأهميته في جعل المصنع في وضع تنافسي أفضل من خلال تقديم منتجات بجودة عالية، وتخفيض مستويات المخزون، والقضاء على الهدر

بجميع أشكاله، وتحقيق مستويات عالية من الإنتاجية، فضلا عن أهمية مفهوم الإنتاج الرشيق (المرن) وعناصره، ودراسة مدى توافر هذه العناصر في بيئة المصنع قيد الدراسة. ولتحقيق أهداف الدراسة وإختبار فرضياتها، إعتمد الباحث على البيانات الأولية والثانوية في جمع المعلومات، فقد قام بتصميم إستبانه وفقا لأهداف وفرضيات الدراسة، تم توزيعها على عينة قصديه تمثلت بالأفراد العاملين في المصنع قيد الدراسة والذين يمتلكون معلومات عن مهام المصنع وقراراته وعملياته الإنتاجية، حيث تمثلت عينة الدراسة بمدير المصنع ومساعديه ورؤساء الأقسام والوحدات الرئيسية والمشرفين على خطوط الإنتاج، فقد تم توزيع (38) إستبانة استردت منها (34) إستبانة صالحة للتحليل، بنسبة إستجابة بلغت (89.4%). وتم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي في تحليل البيانات بإستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) في عملية التحليل وإختبار الفرضيات، حيث إستخدمت الدراسة الوسائل الإحصائية الآتية: المتوسطات الحسابية والنسب المئوية، وإختبار T (T-Test). وإختبارات التوزيع الطبيعي.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها :ان المصنع قد الدراسة قد استجاب وبشكل جيد للمتغيرات الاساسية للدراسة والتي تمثل عناصر الإنتاج الرشيق (المرن)، إذ بلغت نسبة إستجابة المصنع لعنصري تنظيم موقع العمل (5s) والإعداد / التغيير السريع (100%)، في حين بلغت نسبة إستجابة المصنع لعنصر الصيانة المنتجة الشاملة وعنصر التطوير والتحسين المستمر (83.3%) بينما بلغت نسبة إستجابة المصنع قيد البحث لعنصر التصنيع على شكل خلايا (66.6%) بالإضافة أيضا إلى توفر عناصر الإنتاج الرشيق (المرن) المعتمدة في الدراسة لبيئة المصنع قيد الدراسة، وبالتالي إمكانية تطبيقها على وفق وجهات نظر أغلب الأفراد المبحوثين.

في ظل النتائج السابقة أوصت الدراسة بضرورة قيام إدارة المصنع قيد الدراسة بتطبيق عناصر الإنتاج الرشيق، والنظر إليها على وفق أساس إستراتيجي مستقبلي لكي يضمن المصنع بقاءه ضمن أجواء المنافسة المتنامية، مع ضرورة قيام إدارة المصنع قيد الدراسة بنشر فلسفة إزالة الهدر (الانشطة التي لا تضيف قيمة) بين الأفراد العاملين داخل المصنع بهدف الوصول الهدر الصفري الذي يضمن تخفيض المنتجات، وأخيرا ضرورة إتباع المصنع أسلوب العمل الجماعي بتشكيل فرق عمل متعددة الوظائف من داخل المصنع من اجل القيام بالتحسينات المستمرة.

وبالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بضرورة تطبيق أسلوب التحسين المستمر(Kaizen) في الشركات وخاصة الصناعية منها، لكونها أحد أهم أنظمة الإنتاج المعاصر التي تهدف إلى القضاء على الهدر بجميع أشكاله، إضافة إلى تبني هذه الاساليب أهداف إستراتيجية مثل تحقيق التميز والتحسين المستمر وإرضاء الزبائن.

11- دراسة **(القطيني، 2012)** بعنوان **"دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركة العامة للصناعات المعدنية (بردى)".**

هدفت هذه الدراسة إلى الربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الاستراتيجية والميزة التنافسية في ظل تغيرات البيئة الصناعية الحديثة، وايضا تناول وتوضيح وبيان أهمية التوجه الإستراتيجي في تعزيز الميزة التنافسية من خلال المجالات التي شملتها الدراسة العملية، حيث تزداد الأهمية التطبيقية والعملية لموضوع البحث في ظل ازدياد حدة المنافسة والتغيرات المتسارعة في بيئة التصنيع الحديثة عالمياً وأهمها التطورات التكنولوجية وانعكاس ذلك على واقع البيئة الصناعية في سوريا وبشكل خاص في مدينة حلب، المنشآت العامة أنموذجاً.

ثم هدفت الدراسة إلى بيان دور الإدارة الإستراتيجية في تفعيل الدور الإستراتيجي للمحاسبة وتحديد أثر استخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية على المحاسبة لتدعيم القدرة التنافسية واخيراً تهدف إلى بيان دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تعزيز الميزة التنافسية.

وأهم النتائج والتوصيات التي تقدمت بها الدراسة، فيمكن تلخيصها في أن استخدام المحاسبة لأساليب الإدارة الاستراتيجية يؤدي إلى تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، كما وجدت الدراسة أن استخدام المحاسبة لأساليب الإدارة الاستراتيجية يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية للمنشأة، وأيضاً أوصت الدراسة بضرورة توفير الظروف الملائمة في المنشأة محل الدراسة لتطبيق أساليب الإدارة الإستراتيجية في المحاسبة التي تتلائم مع أساليب التصنيع الحديثة والسياسات الإستراتيجية في المحاسبة وأهمية قيام المنشأة محل الدراسة بإخضاع العاملين إلى دورات تدريبية لتطوير مهاراتهم وخبراتهم.

12- دراسة **(بزماوي، 2012)** بعنوان **"تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على نشاط البحث والتطوير".**

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مفهوم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ودورها في عمليات البحث والتطوير لتحقيق فاعلية وكفاءة المعلومات المحاسبية اللازمة للشركات السورية لإتخاذ القرارات الإستراتيجية المتعلقة بنشاطات البحث والتطوير وذلك لتحقيق المنافسة في صناعة الأدوية.

تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي في تحليل البيانات بإستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) ولتحقيق أهداف الدراسة وإختبار فرضياتها، تم الإعتماد على البيانات الأولية والثانوية في جمع المعلومات، وقام الباحث بتصميم إستبانة وفقا لأهداف وفرضيات الدراسة، تم توزيعها على عينة مختارة من شركات صناعة الأدوية عددها (17) شركة، وقد توصل الباحث إلى قبول الفرضيات بشكل عام.

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أنه في ظل بيئة التصنيع الحديثة هناك اتفاق حول أهمية المعلومات اللازمة للإدارة الإستراتيجية في شركات صناعة الأدوية السورية. كما أن المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تلبي مطالب الإدارة من معلومات تحليلية وتفصيلية، داخلية وخارجية، قبلية وبعدية، مثل المعلومات عن تكاليف المنافسين والمنتجات ومعلومات عن أسواق الزبائن والربحية وتحقيق ميزة تنافسية. وتوصلت الدراسة أيضا إلى أن تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية يؤدي إلى تفعيل دور المعلومات المحاسبية في مجال تخطيط وتقييم الأداء لنشاط البحث والتطوير لإغراض التخطيط الإستراتيجي.

في ظل النتائج السابقة أوصت الدراسة بضرورة تطبيق المحاسبية الإدارية الإستراتيجية في الشركات الصناعية السورية، لأنها تؤدي إلى إعطاء المعلومات اللازمة لإدارة الإستراتيجيات التنافسية التي تتبناها الشركات الصناعية، بالإضافة إلى تبني أهداف إستراتيجية لتحقيق التميز والتحسين المستمر وإرضاء الزبائن، كما أنه يجب على إدارة الشركة تبني أهداف إستراتيجية لتدعيم موقف المنشأة على المنافسين وخلق مزايا أو تميز للمنشأة.

وبالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بضرورة تطبيق أساليب المحاسبية الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية، وذلك لأنها تؤدي إلى إعطاء معلومات لإدارة الإستراتيجيات التنافسية التي

تتبناها الشركات الصناعية من أجل تخفيض تكاليف المنتجات لمراحل سلسلة القيمة، بالإضافة إلى أنها تتبنى أهداف إستراتيجية لتحقيق التميز والتحسين المستمر وإرضاء الزبائن.

13- دراسة **(الكبيجي، 2011)** بعنوان **"قياس أثر إستخدام الأدوات الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية على تحسين الأداء المالي، في الشركات الصناعية المساهمة العامة".**

هدفت هذه الدارسة إلى تحليل مدى استخدام الأدوات الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية والتي تم تمثيلها بنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ونظام إدارة الجودة الشاملة والذي وصلت إليه الشركات الصناعية المساهمة العامة في البيئة الأردنية، كأحد أحدث التطورات المحاسبية والإدارية المستخدمة في كثير من الشركات العالمية القوية والمؤثرة، والذي أثبتت العديد من الدراسات أنه في حال تبني تلك الأدوات الإستراتيجية ستعمل على رفع القدرة التنافسية، والكفاءة الإنتاجية والتحسين المستمر للجودة، وتخفيض التكاليف للشركات الصناعية والخدمية على حد سواء. كما هدفت إلى البحث فيما إذا كان لإستخدام تلك الأدوات الإستراتيجية بصورة منفردة أو متزامنة تأثير على تحسين الأداء المالي للشركة.

وقد استخدم الباحث اسلوب البحث الشامل للمجتمع الإحصائي للدراسة المتمثل بكافة الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وعبر توزيع الإستبانات وإجراء المقابلات الشخصية وصولاً إلى الشركات المستخدمة لتلك الأدوات الإستراتيجية، والبالغ عددها (28) شركة مقسمة إلى (3) شركات تستخدم نظام التكاليف المبني على الأنشطة بصورة منفردة، و(13) شركة تستخدم نظام إدارة الجودة الشاملة بصورة منفردة، و12 شركة تستخدم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ونظام إدارة الجودة الشاملة بصورة متزامنة. أما بالنسبة للأداء المالي فقد تم الحصول على مؤشراته من بورصة عمان ومركز إيداع الأوراق المالية للفترة الممتدة من 2005 إلى عام 2009. هذا وقد عمد الباحث إلى إتباع نوعين من المناهج الإحصائية: المنهج الإحصائي الوصفي لبيان ووصف ملامح تركيبة مجتمع الدراسة، والمنهج الإحصائي التحليلي من خلال أسلوب التحليل الملائم لطبيعة الدراسة، بناء على نوع البيانات المراد تحليلها وأهداف فرضيات الدراسة.

وبناء على نتائج اختبار الفرضيات فقد أظهرت ما يلي: وجود علاقة طردية دالة إحصائياً بيبن العناصر الأساسية لتطبيق نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط مجتمعة ومتغيرات ظروف تمكين النجاح لدى الشركات الصناعية المساهمة العامة. كما أن لا يوجد أثر لتطبيق العناصر الأساسية لنظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط مجتمعة على تحسين الأداء المالي لدى الشركات

الصناعية المساهمة العامة. ولا يوجد أثر لإستخدام أبعاد إدارة الجودة الشاملة على تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة. إلا أنه وجد أثر دال إحصائياً لاستخدام كل من نظام التكلفة على أساس النشاط ونظام إدارة الجودة الشاملة بصورة متزامنة على الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة.

وفي ضوء النتائج التي أسفرت عنها الدراسة، جاءت بعض التوصيات والتي منها: على الشركات التي تسعى إلى إستخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أن تخطط إلى إمكانية التطبيق وذلك من خلال دراسة ظروف تمكين النجاح والتي تمثل المقومات والمبررات والأسباب التي تدعو إلى استخدام النظام، حتى لا تفشل الشركات في استخدام النظام. كما أوصى الباحث إدارات الشركات بضرورة الاستمرار في تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة والإلتزام بأبعاده، وأن تغير من قناعاتها ما كان سائداًفي السابق، أن تحقيق جودة أعلى يتطلب تكاليف أعلى، إن هذه الفكرة أدت بالشركات إلى العزوف عن الاستثمار بشكل فعال في أنشطة وبرامج الجودة، بل أن تحسين الجودة يضمن الاستغلال والاستخدام الأمثل لطاقات القوى العاملة والآلات والمواد مما يعني خفض التكاليف، ولما لأهمية اعتباره والتعامل معه كنظام إداري شامل يحقق غايات محاسبية عبر توفير البيانات اللازمة للقياس والممثلة بتكاليف الجودة وعبر استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وتفاعله مع نظام إدارة الجودة الشاملة، والذي يحسن من فعاليته عبر تمييز محركات التكلفة للأنشطة المتسببة في زيادة التكلفة، وإسهامه في تحديد مواطن الهدر والضياع الناتجة عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ومن ثم تحليل أسبابها ومعالجتها والتقرير عنها من خلال النظام المحاسبي وبصورة مفيدة تتلائم مع حاجة المستخدمين (الداخليين والخارجيين) لهذه التقارير، والذي سينعكس حتما في النهاية على تحسين الأداء المالي للشركة.

وبالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بضرورة إستخدام أسلوب نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لتمكين ظروف النجاح والتي تمثل المقومات والمبررات لاستخدام النظام، واستخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة بحيث يمكن الاستخدام الأمثل لطاقات القوى العاملة والآلات والمواد مما يعني خفض التكاليف.

14- دراسة (الجنابي، 2011) بعنوان "الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة".

هدفت هذه الدراسة إلى عرض تقنية التكلفة المستهدفة بإعتبارها أحد تقنيات إدارة التكلفة الإستراتيجية وبيان دورها الإستراتيجي في دعم وتحقيق قيادة التكلفة التي تعتبر أحد الإستراتيجيات التنافسية والتي تهدف إلى خفض الكلف إلى أدنى حد ممكن دون المساس بجودة المنتج مما يتطلب خفض سعر المنتج للتوصل إلى مستوى الكلف التي تميز الشركة إستراتيجيا. وإثبات إمكانية إستعمال التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لإدارة التكاليف بالنسبة للإدارة وأنه يمكن للشركة أن تكتسب ميزة تنافسية من تطبيقها لهذا الأسلوب كأداة مدعمة لتخفيض تكاليف المنتجات، وللوصول إلى التكلفة المستهدفة.

تضمنت الدراسة مجموعة من الفرضيات ذات العلاقة وكان أبرزها، أن تقنية التكلفة المستهدفة تعتبرهي تقنية إستراتيجية منها تتحقق قيادة التكلفة، وإن لتقنية التكلفة المستهدفة دورا إستراتيجيا في نجاح تنفيذ وتحقيق إستراتيجيات التنافس العامة إنطلاقا من قيادة التكلفة، فقد تم إختبار الفرضيات بأساليب إحصائية مثل إختبار (T-test) وإختبار (ANOVA) للفروقات الإحصائية.

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن أسلوب التكلفة المستهدفة لعب دور كبير في تبني وتنفيذ أي من الإستراتيجيات التنافسية الثلاث (قيادة التكلفة، التمايز، التركيز) ووجود دور إستراتيجي كبير في التكامل بين تقنية التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة والتحسين المستمر، وتمكن الباحث من إثبات أنه يمكن إستعمال التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة والتحسين المستمر بشكل متكامل لتخفيض تكلفة المنتج في إطار التحليل الوظيفي وسلسلة القيمة في كل مراحل الإنتاج.

وقد قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها: إمكانية الشركة الاستفادة من إستعمال التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة والتحسين المستمر بشكل متكامل لتخفيض تكلفة المنتج في إطار التحليل الوظيفي وسلسلة القيمة في كل مراحل الإنتاج، وأن تبني قيادة التكلفة كهدف يجعل من تقنية التكلفة المستهدفة تعمل على تحقيق ذلك الهدف من خلال تنفيذها للإستراتيجيات التنافسية والريادية وضرورة الإستعانة بالأساليب الهندسية المساعدة في تطوير المنتج في التخلص من صفات المنتج التي لا تضيف قيمة ولا تحقق منفعة.

وبالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بأن إستعمال أسلوب التكلفة المستهدفة سيلعب دور كبير في تبني وتنفيذ أي من الإستراتيجيات التنافسية، ووجود دور إستراتيجي كبير بين تقنية التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة والتحسين والتطوير المستمر لتخفيض تكلفة المنتجات لجميع مراحل سلسلة القيمة وخاصة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

15- دراسة **(جودة وآخرون، 2011)** بعنوان **"مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة".**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وهي (أسلوب الموازنات التخطيطية، التكاليف الفعلية، تحليل الإنحرافات، نظام الأوامر والمراحل الإنتاجية، التدفق النقدي المخصوم، تحليل التعادل، التكاليف على أساس النشاط، إدارة التكلفة على أساس النشاط، الإنتاج في الوقت المحدد، أسلوب التكاليف المستهدفة، تحليل ربحية العميل، القياس المقارن) والتعرف على أكثر تلك الأساليب إستخداماً، والتعرف على مجالات إستخدام هذه الأساليب، ولغرض القيام بهذه الدراسة تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي من خلال إعداد إستبانة وزعت على كافة الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة والبالغ عددها (96) شركة. تم توزيع الإستبانات على (81) شركة فقط، وذلك بسبب إغلاق بعضها وقيام بعضها بأعمال التصفية. تم استلام (59) إستبانه منها، وكان (57) إستبانه صالحة وقابلة للتحليل. وقد تم الإعتماد على الرزمة الإحصائية الاجتماعية (SSPS) في عملية التحليل وإختبار الفرضيات حيث إستخدمت الوسائل الإحصائية الآتية: المتوسطات الحسابية والنسب المئوية. وإختبار **T** (One Sample T-Test). وإختبار تحليل التباين الأحادي (One way ANOVA).

وفيما يلي أهم النتائج التي تم استخلاصها من خلال تحليل الإستبانة وإختبار الفرضيات:
أولا: إن إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن بشكل عام ضعيف، حيث إن أغلبية الشركات الصناعية المساهمة العامة تركز على إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية. ثانيا: أن أكثر أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية إستخداماً في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن هي الموازنات التخطيطية، يليها بالأهمية التكاليف الفعلية وأنظمة التكاليف التقليدية (نظام الأوامر والمراحل الإنتاجية) ونموذج الحجم الأمثل للمخزون

وتحليل التعادل. ثالثا: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن في إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية يعزى إلى عمر الشركة وحجم رأسمال الشركة.

قد أوصت الدراسة إلى ضرورة إهتمام الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن بضرورة إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية وخاصة الأساليب الحديثة منها، والعمل على زيادة إدراك المسؤولين في تلك الشركات لأهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة الإدارية من خلال أساليبها المتعددة والمتنوعة في توفير المعلومات التي تساعد المدراء على القيام بوظائفهم المتنوعة.

وبالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث في التعرف على مجالات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الحديثة والتي أوصت بها الدراسة السابقة.

-16 دراسة **(مصاروة، 2010)** بعنوان **"مدى فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة وعلاقتها بسلسلة القيمة وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية".**

هدفت هذه الدارسة إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، وتوضيح مدى الادراك لفاعلية مدخل التكاليف المستهدفة، والتعرف على دور التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف الإنتاج في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية ومن ثم بناء إطار نظري متكامل للتكاليف المستهدفة وعلاقتها بسلسلة القيمة، والتعرف على أهم المعوقات والصعوبات الفنية التي تحول دون تطبيق هذا المدخل والتعرف أيضا على أثر العلاقة بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على مستويات الأداء في تلك الشركات.

لتحقيق أهداف الدارسة قام الباحث بتصميم إستبانه وقد تم توزيعها على موظفي التكاليف العاملين في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية حيث تم توزيع (165) إستبانه بنسبة إستجابة (87%) وقد تم إستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) حيث تم إستخدام الوسائل الإحصائية الآتية: المتوسطات الحسابية والنسب المئوية. وإختبار **T** (One Sample T-Test) في إختبار الفرضيات وتحليل النتائج.

تبين من نتائج الدارسة أن الشركات الصناعية المساهمة الأردنية محل عينة الدراسة تتوفر فيها بدرجة عالية مقومات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والإدراك بأهمية التكلفة المستهدفة التي تؤدي إلى تخفيض تكاليفها، بالإضافة إلى أن إستخدام التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة

يتلائمان مع بيئة الصناعة الحديثة مع وجود بعض المعوقات التي تعيق تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة بسبب الإرتفاع في الأسعار. وأن هناك علاقة وثيقة بين التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة تؤثر على مستويات الأداء في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، كما أن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأسلوب سلسلة القيمة يساعد على توفير الرقابة بدرجة عالية.

وبالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بأن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة التكلفة المستهدفة من خلال سلسلة القيمة تؤثر على مستويات الأداء في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، كما أن تطبيق هذه المداخل يساعد في رقابة وتخفيض تكاليف المنتج لمراحل سلسلة القيمة بدرجة عالية.

17- دراسة **(السبوع، 2010)** بعنوان **"أثر إستخدام تقنيات التكلفة والمحاسبة الإدارية المتقدمة في بناء المزايا التنافسية حالة الشركات الصناعية الأردنية".**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إستخدام تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية المتقدمة من قبل الشركات الصناعية الأردنية، والتعرف على مدى تنفيذ هذه الشركات لاستراتيجيات قيادة التكلفة والتميز والتركيز، وهدفت الدراسة ايضا لمعرفة أثر تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية المتقدمة على الإستراتيجيات المستخدمة، وفي هذه الدراسة تم إستخدام منهجين هما المنهج الوصفي التحليلي من خلال إعداد إستبانة وزعت على كافة الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة والبالغ عددها (92) شركة، تم توزيع الإستبانات عليها عبر الزيارات الميدانية. فقد تم استلام (48) إستبانه منها مشكلة ما نسبته (52.3%) من مجتمع الدراسة. وقد إعتمدت الدراسة على مقياس ليكرت الخماسي لقياس متغيرات الدراسة.

أظهرت إختبارات (T-TEST) للعينة الواحدة النتائج التالية: أن الشركات الصناعية الأردنية تسعى لبناء المزايا التنافسية من خلال تبني استراتيجيات قيادة التكلفة والتميز والتركيز، وأن هذه الشركات تستخدم مختلف تقنيات التكاليف والمحاسبة الإدارية المتقدمة التي تناولتها هذه الدراسة. وقد تبين من نتائج إستخدام الإنحدار المتعدد ما يلي: وجود دلالة إحصائية هامة لأثر نظام (ABC) على مختلف الإستراتيجيات. ووجود دلالة إحصائية هامة لأثر (TQM)، (BPR)، (Benchmarking) على إستراتيجية قيادة التكلفة، ووجود دلالة إحصائية هامة لأثر (TQM)،

(Benchmarking) على إستراتيجية التركيز، فيما لم تظهر أية دلالة إحصائية هامة لأثر تقنية التكلفة المستهدفة (TC) على أي من الإستراتيجيات المنفذة.

بناءا على النتائج السابقة قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات كان أهمها ضرورة الاستمرار في إستخدام تقنيات (ABC)،(BPR)، (Bench) لما لها من أثر كبير في تخفيض التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية في هذا الإطار وإعطاء مزيد من الإهتمام في إستخدام (TQM) لإغراض إجراء التحسينات المستمرة بالشكل الذي يؤدي إلى التميز بالمنتجات، والتوجه نحو التركيز أكثر على تقنية (TC) والتقرب من المستهلك لتحليل متطلباته.

بالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث لدور تطبيق أساليب التكلفة على أساس الأنشطة، والتكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية، لما لها من أثر كبير في تخفيض التكاليف لمراحل سلسلة القيمة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لتحقيق الميزة التنافسية.

18- دراسة **(البالكي، 2009)** بعنوان **"تخفيض الكلف من خلال التكامل بين تقنيات الكلفة المستهدفة وتقنيات التحسين المستمر".**

هدفت الدارسة إلى إيجاد خطة متكاملة لتخفيض تكاليف جميع الأنشطة التي تتعلق بالمنتجات التي تقدمها الشركة من غير إستثناء، وذلك من خلال التركيز على الأساليب الحديثة المستخدمة في تخفيض تكاليف المنتج وهي أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب المستمر، بهدف التكامل بين تلك الأساليب لتحسين المزايا التنافسية للشركة وتحقيق أهدافها.

تضمنت الدراسة فرضية واحدة وهي: أن نجاح الشركة في تحقيق تخفيض حقيقي ومستمر في التكاليف التي تترتب على دورة حياة المنتج قياسا بالمنافسين يتوقف على قدرة الشركة في تحقيق التكامل بين الكلفة المستهدفة والتحسين المستمر، بحيث لا يمكن للإدارة تجاوز الفجوة بين الكلف المستهدفة للإنتاج والكلف المبدئية من خلال التركيز على أسلوب التكلفة المستهدفة، ثم غلق الفجوة بين التكاليف المستهدفة وبين التكاليف المسموح بها من خلال التركيز على أسلوب التحسين المستمر، ولغرض القيام بهذه الدراسة استخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال الإعتماد على ما نشر من مصادر عربية وأجنبية والتي لها علاقة بموضوع الدراسة.

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن على إدارة التكلفة في الشركة أن تأخذ بعين الإعتبار إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيق تخفيض التكاليف المبدئية وصولا إلى التكاليف المستهدفة من خلال مرحلة ما قبل الإنتاج والتي تشمل مرحلة التخطيط والتطوير ومرحلة التصميم للمنتج، وأن على إدارة التكلفة أيضا أن تأخذ بالإعتبار أسلوب التحسين المستمر لتحقيق الكلف المسموح بها خلال مرحلة الإنتاج ومرحلة ما بعد الإنتاج والتي تتضمن مرحلة البيع والتوزيع والتسويق وخدمات ما بعد البيع.

بناءا على النتائج السابقة قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها: من الضروري أن تستخدم الشركات أسلوب التكلفة المستهدفة خلال مرحلة ما قبل الإنتاج وتستخدم أسلوب التحسين المستمر (كايزن) خلال مرحلة الإنتاج ومرحلة ما بعد الإنتاج لتحقيق أهداف إدارة التكلفة وتحسين المركز التنافسي في السوق.

وبالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتجات خلال مرحلة ما قبل الإنتاج من مراحل سلسلة القيمة وإستخدام أسلوب التحسين المستمر في تخفيض تكاليف المنتجات.

19- دراسة **(عطوي، 2008)** بعنوان**"دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف".**

هدفت الدارسة إلى التعرف عن المركبات الجوهرية للتكلفة المستهدفة وإعطاء فكرة عامة عن هذا الأسلوب وكيفية تطبيقه، والتثبت من إمكانية إستعمال التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لإدارة التكاليف بالنسبة للمدراء، وأنه بإمكان المؤسسة أن تكتسب ميزة تنافسية من تطبيقها لهذا الأسلوب، مع إبرازتقنية تحليل القيمة كأداة مدعمة لتخفيض تكاليف المنتج للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

تضمنت الدراسة مجموعة من الفرضيات ذات العلاقة وكان أبرزها: أن أنظمة التكاليف التقليدية لاتتلائم مع المعطيات الحالية للشركة، وأن التكلفة المستهدفة تعتبر نظاما للتكاليف يرتبط بإستراتيجية الشركة، وإن إستعمال تقنية تحليل القيمة في ظل نظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تخفيض التكاليف، فقد تم إختبار الفرضيات بأساليب إحصائية مثل إختبار (T-test) وإختبار (ANOVA).

خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن أسلوب التكلفة المستهدفة ليس مجرد أسلوب لحساب التكلفة فقط وإنما نظام شامل ومتكامل للإدارة الإستراتيجية للتكاليف والأرباح لأنه يأخذ بعين الإعتبار السوق (لتحديد السعر التنافسي)، ومتطلبات الزبائن (لتحديد خصائص المنتج)، وإستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها (لتحديد هامش الربح المرغوب) في تحديد التكلفة المستهدفة. فقد تمكن الباحث خلال الدراسة التطبيقية من إثبات أنه يمكن إستعمال التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة بشكل متكامل لتخفيض تكلفة المنتج في إطار التحليل الوظيفي.

بناءا على النتائج السابقة قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها: العمل على إعادة النظر في المواد الأولية المستعملة، ومحاولة إيجاد بديل لها وبتكلفته أقل، وتعديل تصميم المنتج لتحقيق اقتصاد في وزنه وفي تكلفته، مع تعديل تصميم المنتج ليصبح شكله أجمل بالأخذ بعين الإعتبار الجودة من خلال ضرورة الاستعانة بالأساليب الهندسية المساعدة في تطوير المنتج مع الاحتفاظ بالحد الأدنى للتكلفة، وإلى التخلص من صفات المنتج التي لا تضيف قيمة ولا تحقق منفعة للمستهلك، وإلى تحديد السعر المستهدف مع الوضع التنافسي للسوق لأن ذلك سوف يؤدي إلى تخفيض التكاليف.

وبالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بأنه أخذ بتوصيات الدراسة أعلاه وذلك من خلال إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة المتضمنة أسلوب هندسة القيمة كأدوات فعالة في تخفيض تكاليف المنتجات وتطويرها من خلال التخلص من صفات المنتج التي لا تضيف قيمة للزبائن.

-20 دراسة **(ابراهيم، 2005)** بعنوان **"دراسة تحليلية لمدى إستجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغيرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للشركة ".**

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى إنعكاس التغير في بيئة التصنيع الحديثة على تحسين الأداء المالي للشركة، من خلال إستحداث طرق وأساليب جديدة في المحاسبة الإدارية تساهم في زيادة كفاءة وفعالية المحاسبة الإدارية لتوفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرار وتدعيم القدرة التنافسية للشركات، وجرى ذلك من خلال توزيع إستبانة على عينة عشوائية من الشركات الصناعية المصرية بلغت (50) شركة، وتم إستجابة (23) شركة، أي بنسبة (46%) من حجم العينة.

أظهرت نتائج الدراسة أن (% 34.8) من الشركات المستجيبة تطبق أسلوب دورة حياة المنتج، بينما (30.4 % و26.1%) تطبق أسلوب هندسة القيمة وأسلوب سلاسل القيمة على التوالي،

أما أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة على اساس النشاط فإن (% 21.7) من الشركات المستجيبة تطبقهما، وكان أقل الاساليب التي تستخدما هو أسلوب المحاسبة عن الإنجاز بنسبة (13%)، كما تبين وجود علاقة معنوية طردية بين إستخدام كل من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (دورة حياة المنتج، سلسلة القيمة، هندسة القيمة) وبين خصائص بيئة التصنيع، كما أظهرت الدراسة وجود علاقة معنوية طردية بين التحسين في الأداء المالي وبين كل من اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (التكلفة المستهدفة، هندسة القيمة، دورة حياة المنتج) وتبين أنه لا يؤثر حجم الشركة على تبني أو ممارسة أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية، حيث تبين أن الشركات كبيرة الحجم أكثر إستخداما لأسلوب التكلفة المستهدفة، بينما الشركات متوسطة الحجم تستخدم أسلوب سلاسل القيمة، ولا توجد علاقة معنوية بين حجم الشركة وبين ممارسة أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية الاخرى (دورة حياة المنتج، هندسة القيمة، المحاسبة عن الإنجاز التكلفة على اساس النشاط).

وبالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بأن الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية تساهم في زيادة كفاءة وفعالية المحاسبة الإدارية لتوفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرار وتدعيم القدرة التنافسية للشركات، وذلك لوجود علاقة معنوية طردية بين إستخدام كل من اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (دورة حياة المنتج، سلسلة القيمة، هندسة القيمة، والتكلفة المستهدفة) وبين خصائص بيئة التصنيع الحديثة.

21- دراسة **(الحديدي، 2005)** بعنوان **"مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها على الأداء".**

هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وذلك في مجال إتخاذ القرارات، والتخطيط، والرقابة، وكشف درجة التباين في مدى إستخدام هذه الأساليب بين تلك الشركات تبعا لحجم الشركة، إضافة الى تحديد الصعوبات التي تعترض إستخدام هذه الأساليب. تمثل مجتمع الدراسة في جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، والتي بلغ عددها (86) شركة، فقد تم أخذ عينة من (59) شركة، وإعتمدت الباحثة في جمع البيانات على أسلوب الإستبانة، فقد تم توزيعها على جميع المديرين الماليين، بالإضافة إلى الحصول على التقارير السنوية للشركات. استخدم إختبار-ONE-WAY) ANOVA) لمعرفة الفروقات الإحصائية بين درجة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وحجم الشركة،

حيث قسمت الشركات تبعا لحجمها إلى (كبيرة، ومتوسطة، وصغيرة)، واستخدم معامل ارتباط بيرسون لفحص العلاقة بين درجة إستخدام الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة وأدائها. وتم استخدم إختبار (T-test) لفحص الفرضيات الفرعية للتعرف على التباين في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بين الشركات ذات الأداء المالي العالي و الشركات ذات الأداء المالي المنخفض.

من أهم النتائج التي توصلت لها الدراسة: أن متوسط نسبة إستخدام الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية ككل (6,66 %)، وتلك المتعلقة بالتخطيط والرقابة (1,66 %) و(2.70%) على التوالي. وتبين أن أكثر أساليب المحاسبة الإدارية إستخداما في مجال إتخاذ القرارات التكلفة الكلية، بينما كانت الأساليب الأقل إستخداما في مجال إتخاذ القرارات هي توزيع التكاليف بناء على الأنشطة (**ABC**) وفي مجال الرقابة بطاقة قياس الأداء، وأعتبر تعقيد أساليب المحاسبة الإدارية بالإضافة لعدم توفر الكوادر الفنية المؤهلة من أهم أسباب عدم إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية.

وبالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بكشف الصعوبات التي تعترض تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

2-2-2 الدراسات باللغة الإنجليزية:

1- دراسة (**El-Hawaity, 2013**) بعنوان:

"Strategic Cost Management to Maximize the Value of the Organization and its Competitive Advantage, Applied Study at Industrial Companies at Gaza".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية الترابط بين أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية وبيان أهمية التكامل بين أدوات وأساليب التكلفة الإستراتيجية لتعظيم قيمة للشركة وتعظيم الميزة التنافسية لها في الشركات الصناعية في قطاع غزة، حيث وضحت انتقال إدارة التكاليف من الدور في التقليدي إلى الدور الإستراتيجي والتركيز عليه بشكل واسع بسبب التراجع المستمر للتكاليف في تحقيق القيمة والإيرادات ونجاح الشركات. وقد استنتجت الدراسة عدم وجود نظام تكاليفي فعال في الشركات في غزة وبينت أهم المعوقات والمزايا التي من الممكن تحقيقها من تطبيق أساليب التكلفة

الاستراتيجية، وقد أوصت بضرورة بذل الجهود لإعادة النظر في أنظمة التكاليف المطبقة في بعض الشركات لفلسطينية وتطويرها بما يواكب متطلبات ومتغيرات البيئة الإقتصادية والصناعية لترشيد القرارات الإدارية والإستفادة من مزايا استخدام أساليب وأدوات التكاليف الإستراتيجية في إدارة وتخفيض التكاليف.

وتفيد هذه الدراسة الباحث بأهمية انتقال الشركة من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية إلى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة لما تحققه الشركة من مزايا للبيئة الإقتصادية والصناعية لترشيد القرارات وتخفيض التكاليف.

2- دراسة (**AbdulHussien, Hamza 2012**) بعنوان:

"Strategic Management Accounting Techniques In Romanian Companies: An Empirical Study".

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ودورها في خدمة أهداف الإدارة المعاصرة، والإدارة الإستراتيجية للمنظمات الرومانية، من خلال دراسة هذه الأساليب، ومن ثم تطبيقها تطبيقا عمليا وذلك من خلال توزيع إستبيان على عينة من الشركات الرومانية.

تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجزء النظري من الدراسة، فقد حاول الباحثين بيان أهم الأفكار حول موضوع المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وأساليبها، وإستخدما النهج التطبيقي، وإستخدما إستبيان المسح الميداني لجمع البيانات التطبيقية من خلال (4) من الشركات الرومانية، من خلال (20) فردا.

خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج والتوصيات أهمها: إتجاه الشركات نحو إستخدام وتطبيق المفاهيم الإستراتيجية في المحاسبة الإدارية، والعمل المالي الذي أصبح ضرورة ينبغي أن يكون لجميع أنواع الشركات ولجميع القطاعات، وأن أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية تمثل الأدوات الحديثة لتلبية متطلبات الإدارة الإستراتيجية المعاصرة، وتحقيق النجاح في الشركات.

بالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بأن أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تمثل الأدوات الحديثة لتلبية متطلبات الإدارة الإستراتيجية المعاصرة، وتحقيق النجاح في الشركات.

3- دراسة (**Ahmad, 2012**) بعنوان:

"The Use of Management Accounting Practices in Malysian SMFs".

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف مدى ممارسة المحاسبة الإدارية التالية: (نظام التكاليف، ونظام الموازنات، وتقييم الأداء، ونظم دعم القرارات، والمحاسبة الإدارية الإستراتيجية)، من قبل الشركات الماليزية الصغيرة ومتوسطة الحجم، وتحديد أهمية استخدامها للمدراء في تلك الشركات، والعناصر المؤثرة في مدى استخدام تلك الأساليب، وقد أجريت الدراسة على (160) شركة صغيرة ومتوسطة، وقد أظهرت النتائج أن غالبية الشركات الممثلة في عينة الدراسة تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية المتمثلة في (نظام التكاليف، ونظام الموازنات، وتقييم الأداء)، أكثر بدرجة كبيرة من استخدامها لأساليب (نظام دعم القرارات، والمحاسبة الإدارية الإستراتيجية). مما يشير إلى أن الأساليب التقليدية أكثر استخداما من الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية. كما أن الشركات متوسطة الحجم أكثر استخداماً لكافة أساليب المحاسبة الإدارية مقارنة بالشركة صغيرة الحجم. وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة زيادة الوعي والفهم لأهمية ممارسة أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات صغيرة الحجم، لما لهذه الأساليب من أهمية في انجاح الشركات.

ومن هنا فإن هذه الدراسة تفيد الباحث بأن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية أكثر استخداماً من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم في ماليزيا.

4- دراسة (**Hasswnee. 2012**) بعنوان:

"The Role of Strategic Management Accounting Techniques in Serving the Strategic Managements of Contemporary Organizations in Iraq.

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بأساليب وتقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية ودورها في خدمة أهداف الإدارة المعاصرة للإدارة الإستراتيجية للمؤسسات العراقية وذلك من خلال دراسة هذه الأساليب والتقنيات نظريا، ومن ثم تطبيق هذا الموضوع في الجانب الميداني من خلال توزيع إستبيان في بعض الشركات.

ولغرض تحقيق أهداف الدراسة، تم إختبار ثلاث فرضيات رئيسية للدراسة على النحو التالي:

- هناك دور أساسي ومهم يمكن أن تلعبه أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحقيق غايات وأهداف الإدارة الإستراتيجية المعاصرة.

- تواجه الشركات الكثير من القيود والصعوبات من أجل إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية.

- إن تطبيق وإستخدام تقنيات وأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من قبل الشركات تؤدي إلى تحقيق العديد من الفوائد والمزايا لهذه الشركات، والتي تساعد على تحقيق أهدافها وغاياتها وأداء مهامها في نطاق الإستراتيجية.

خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها :أن هناك دور أساسي ومهم يمكن أن تلعبه أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تحقيق غايات وأهداف الإدارة الإستراتيجية المعاصرة، وان تطبيق وإستخدام تقنيات وأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية من قبل الشركات تؤدي إلى تحقيق العديد من الفوائد والمزايا لهذه الشركات، والتي تساعد على تحقيق أهدافها وغاياتها وأداء مهامها في نطاق الإستراتيجية.

وقد أوصت الدراسة كل من الباحثين والأكاديميين والشركات الصناعية، بضرورة إستخدام وتطبيق أساليب وتقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية بما تتناسب مع طبيعة العمل الخاصة لكل نشاط، وذلك بما يخدم أهداف وغايات الإدارة الإستراتيجية المعاصرة.

بالتالي تفيد الدراسة الباحث بضرورة إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية عن طريق تخفيض التكاليف للمنتجات مما يخدم أهداف وغايات الإدارة الإستراتيجية المعاصرة.

5- دراسة (**Al Khalil, 2011**) بعنوان:

"**Development of An Assessment Tool For The Implementation Of Lean Production Principles In The Jordanian Industries**".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مستوى تطبيق أدوات ومبادئ الانتاج المرن والكفؤ في الصناعات الأردنية، وتحديد أهمية إستخدامها للمدراء في تلك الشركات، والعناصر المؤثرة في مدى إستخدام تلك الأساليب.

تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، فقد تم تصميم إستبيان وفقا لمقياس ليكرت الخماسي، وتم توزيعه على (209) من أصل (350) من الشركات الصناعية الأردنية، بمعدل إستجابة بلغت 59%.

فقد أظهرت نتائج الدراسة أن مستوى تطبيق أدوات الانتاج المرن كان (76.86) في مجال الدراسة، وأن تطبيق الشركات الأردنية لهذه الأدوات جيدة جدا، فقد بلغ مستوى التوافق لعناصر الدراسة (87%).

وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة زيادة الوعي والفهم لأهمية ممارسة أدوات الانتاج المرن، لما لهذه الأدوات من أهمية في إنجاح الشركات من خلال تقليل الهدر بكافة أنواعه الى الحد الأدنى، كوقت الانتظار، ومستوى التخزين، وغيرها.

بالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بأن إستخدام أسلوب الانتاج المرن دور كبير في تخفيض التكاليف في مرحلة الانتاج من مراحل سلسلة القيمة في الشركات الصناعية الأردنية.

6- دراسة **(Zengin, y & Ada,e 2010)**،بعنوان**:**

"Cost Management Through Product Design: Target Costing Approach".

هدفت هذه الدراسة إلى إستكشاف دور التكاليف المستهدفة في تخفيض تكاليف المنتج مع تعزيز المواصفات التي من شأنها تلبية متطلبات الزبائن. وهدفت الدراسة أيضا إلى تطوير الوحدة النمطية للتكاليف المستهدفة التي من شأنها تبسيط تنفيذ أسلوب التكاليف المستهدفة وخاصة في المشاريع الصغيرة والمتوسطة.

إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال توزيع إستبيان على عينة عشوائية من الذين يعملون في الأمور المالية والمحاسبية في مشاريع صغيرة ومتوسطة، فقد تم

إستخدام برنامج التحليل الإحصائي (**SPSS**) في إختبار الفرضيات وتحليل النتائج، وتم إستخدام الوسائل الإحصائية الآتية: التكرارات والمتوسطات الحسابية المرجحة والنسب المئوية. وتم إستخدام إختبار (**T**) (T-Test).

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن عملية نشر وظيفة الجودة من خلال التكلفة المستهدفة (QFD-TC) هي ضرورية لإدارة التكاليف، مما يقلل من التكاليف بشكل كبير، كما أن عملية (QFD-TC) هي العمل الجماعي، وتتطلب مشاركة فعالة من جميع الادارات لتحقيق التكلفة المستهدفة، وأن عملية (QFD-TC) هي إدارة التكاليف المستمرة، الأمر الذي يتطلب التحسين المستمر في تكلفة المنتج، وأخيرا تم دمج عملية (QFD-TC) في تصميم وتطوير المنتجات وتحليل التكاليف، حيث أن التنفيذ الفعال للتكلفة المستهدفة يعتمد على تحليل العمليات.

بالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بضرورة مشاركة فعالة من جميع إدارات الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة لإستخدام التكلفه المستهدفه في عمليات تلك الشركات وخاصة في تصميم وتطوير وتحليل التكاليف للمنتجات.

7- دراسة (**Murat Kocsoy,et,al. 2009**)، بعنوان:

"Target Costing In Turkish Manufacturing Enterprises".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق أدوات إدارة التكلفة الإستراتيجية (خلال مرحلتي التصميم والإنتاج) في الشركات الصناعية التركية لزيادة الميزة التنافسية لها، كما ركزت الدراسة على ضرورة تكامل العمليات خلال مرحلة التصميم والتي من شانها زيادة المنافع المتأتية من إستخدام التكلفه المستهدفه في عملياتها والتي تمكنها من التعامل مع البيئة المحيطه التي تمتاز بحده المنافسة.

إعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي لجمع المعلومات من الشركات التي كونت عينة الدراسة والبالغ عددها (487) شركه صناعية تركية، بالإضافة لذلك فقد إعتمد الباحثون أيضا على الدراسات السابقه المتعلقة بموضوع البحث. فقد تم صياغة إستبيان للدراسة وتمت الاجابة عليه من قبل مدراء ورؤساء الشركات التي اشتملت عليها عينة الدراسة. وقد تم الإعتماد على الرزمة الإحصائية الاجتماعية (SSPS) في عملية التحليل وإختبار الفرضيات حيث إستخدمت الوسائل الإحصائية

الآتية: المتوسطات الحسابية والنسب المئوية. وإختبار T (One Sample T-Test). وإختبار تحليل التباين الأحادي (One way ANOVA).

وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: ان الشركات الصناعية التي تطبق نظام إدارة التكلفه او نظام مثيل له، امتازت بامتلاكها لنظم معلومات تسويقية تمكنها من إجراء تحليلات واسعة للسوق، والخروج بنتائج تدعم قدرتها التنافسية. وان الشركات الصناعية التي تطبق إدارة التكلفه إمتازت بتطبيقها إستراتيجيه تنافسيه متوازنة. وبينت الدراسة أيضا ضرورة إعطاء أهمية لدراسة توقعات المستهلكين قبل تصميم السلع والمنتجات وذلك من أجل التنبؤ بشكل مسبق بالفوائد والعوائد المتأتية من إستخدام إدارة التكلفه في تلك الشركات.

بناءا على النتائج السابقة أوصت الدراسة بضرورة تكثيف التعاون مع الشركات المنافسة ومع الموردين من أجل زيادة المنافع المتأتية من خلال إستخدام التكلفه المستهدفه في عملياتها.

بالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بضرورة إستخدام أسلوب التكلفه المستهدفه في عمليات الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة وخاصة في مرحلة ما قبل الإنتاج من مراحل سلسلة القيمة والتي ضمت مرحلتي التطوير والتصميم للمنتجات والخروج بنتائج تدعم قدرتها التنافسية.

-8 دراسة (**Maiga & Jacobs, 2008**) **بعنوان:**

"Extent of ABC Use and Its Consequences".

هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط ونتائجه، حيث تم بناء نموذج هيكلي للتحقق في مدى تأثير إستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط والممثل بتصميم التصنيع، وإدارة الإنتاج، وهندسة التصنيع على تحسين التكلفة والممثلة : بتكلفة المواد الخام، تكلفة الأجور، التكاليف الصناعية غير المباشرة، والتكاليف غير الصناعية، وتحسن الجودة من حيث نسبة مرور المنتج التام من أول إختبار للجودة، تكاليف التالف منسوب إلى المبيعات، والحصة السوقية للشركات الصناعية الأمريكية والتي بلغ حجم العينة والمطبقة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة لفترة تزيد عن 13 سنة عن الفترة الممتدة من عام1990 حتى عام 2003 وعددها (691) شركة صناعية، وقد إستخدمت الإستبانة كأداة لجمع البيانات، وإستخدمت نموذج المعادلة الهيكلية لفحص العلاقات بين مدى إستخدام (**ABC**) وتحسين التكلفة، تحسين الجودة، وتحسين دورة الزمن،

والربحية، وأيضا فقد تم إستخدام مقياس ليكرت ذو السبع نقاط لزيادة حساسية أداة القياس للافتراضات في تحليل العوامل المستخدمة في تحليل نتائج الدراسة.

وقد أظهرت نتائج الدراسة ان هناك تأثير إيجابي كبير لمدى إستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تحسين التكلفة والجودة وزمن الدورة، إلا أن التأثير المباشر لإستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط على الأداء المالي كانت نتيجته أنه غير دال معنويا.

بالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بأن إستخدام الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية كأسلوب التكلفة على أساس النشاط تعتبر أداة فعالة لتخفيض التكاليف وخاصة في الشركات الصناعية .

9- دراسة (**Xiao, et. al, 2007**) بعنوان:

"Management Accounting In China".

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة مدى وأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، ومدى الإختلاف في تطبيق تلك الأساليب من قبل الشركات الصينية، تبعاً للاختلاف في الحجم أو المناطق الجغرافية أو الصناعة، ولتحقيق ذلك إستخدمت الدراسة الإستبانة على عينة الدراسة البالغ عددها (884) شركة، وقد شمل الإستبيان على (84) أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية.

وأظهرت نتائج الدراسة أن الأساليب الأكثر إستخداما من قبل الشركات الصينية هي: الموازنات التشغيلية، مكافآت الإنجاز لتحليل سلوك التكاليف، توزيع التكاليف، محاسبة المسئولية، وتحليل التكلفة الحجم العائد، وجميعها أساليب تقليدية، وأن أقل الأساليب إستخداما تشمل الإدارة على أساس النشاط، إستخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، التحسين المستمر، كما وجدت الدراسة إختلافات مهمة بين الصناعات في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية: توزيع التكاليف، التكاليف المستهدفة، وبطاقة الأداء المتوازن، كما أظهرت الدراسة وجود علاقة طردية بين حجم الشركات وعدد الأساليب المستخدمة، أي أن الشركات كبيرة الحجم تستخدم عدد أكبر من الأساليب عنها في الشركات الصغيرة.

بالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بأن إستعمال أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الكبيرة (الشركات المساهمة العامة) قد يكون أفضل من إستعمالها في الشركات الصغيرة

وتفيد الباحث بأن (حجم الشركة) له علاقة بإستخدام عدد أكبر من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تلك الشركات.

-10 دراسة (**Ibusuki and Kaminski, 2007**) **بعنوان:**

"Product Development Process With Focus on Value "Engineering and Target-Costing: Case Study in an Automotive Company".

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم نموذج مقترح لتطوير المنتجات التي تنتجها إحدى شركات السيارات من خلال توظيف مفهوم هندسة القيمه والتكلفه المستهدفة (خلال مرحلة التصميم والتطوير) في إدارة التكلفة، وقد إعتمد الباحث على تطوير هذا النموذج من خلال تطوير خطط عمل تنفذ على ثلاثة مراحل (الفكرة، الخطة، التصديق) مع تطبيق هندسة القيمة.

إستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وذلك من خلال توزيع إستبيان على عينة عشوائية من الذين يعملون في الأمور المالية والمحاسبية ومهندسي الإنتاج، فقد تم إستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) في إختبار الفرضيات وتحليل النتائج، حيث إستخدامت الوسائل الإحصائية الآتية: التكرارات والمتوسطات الحسابية المرجحة والنسب المئوية. وتم استخدم إختبار (T) (T-Test).

وقد توصلت الدراسة أيضا إلى أن الأسلوب المقترح لتطوير المنتجات كان ناجحا مما أدى إلى تخفيض تكلفة المنتج، وحقق النوعية التي تتلائم مع إحتياجات الزبائن، ودعم الميزة التنافسية وإستراتيجية المنشأة ككل.

بالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بأن إستعمال أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة هندسة القيمة من خلال التكلفة المستهدفة تعتبر أده فعالة لتخفيض تكاليف المنتج .

-11 دراسة (**Al-Khadash, 2006**) بعنوان:

"Impact of Strategic Initiatives in Management Accounting on Corporate Financial Performance: Evidence from Amman Stock Exchange".

هدفت هذه الدراسة التعرف على أثر الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية على جودة الأداء المالي لدى الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية، وقد إشتملت عينة الدراسة على (56) شركة، وقد إستخدمت نموذج الإنحدار البسيط لدراسة مدى العلاقة بين مستوى وعي الإدارة في هذه الشركات لأهمية إستخدام هذه الأساليب ومدى إستخدامهم لها، والعلاقة بين إستخدام هذه الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية والتحسن في معدل العائد على صافي الأصول (**ROA**) كمؤشر للأداء المالي لتلك الشركات.

وقد توصلت نتائج هذه الدراسة إلى أن (27%) من هذه الشركات تستخدم على الأقل أحد الأساليب الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية، كما أن المديرين الماليين لهذه الشركات كان لديهم أعلى مستوى وعي بأهمية إستخدام هذه الأساليب، دون أن ينعكس ذلك كتطبيق عملي لهذه الأساليب.

وبالتالي تفيد هذه الدراسة الباحث بأن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تعمل على تخفيض تكاليف المنتجات الأمر الذي يعمل على تحسين الأداء المالي لتلك الشركات.

3-2 ما يميز الدراسة عن الدراسات السابقة:

لقد تميزت الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بعدة مجالات:

أولاً: يتمثل بالهدف من هذه الدراسة، وهو التعرف على ما يلي:

أ. تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية (الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية، وتحليل الانحرافات، وتحليل التعادل، ومحاسبة المسؤولية).

ب. أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة (التكاليف على أساس النشاط، وإدارة الجودة الشاملة، والانتاج في الوقت المحدد، وبطاقة الأداء المتوازن، و6 سيجما، والتكلفة المستهدفة، والتحسين المستمر، وهندسة القيمة) وأثرها في الربحية.

ثانياً: الذي يميز هذه الدراسة هو طريقة قياس المتغير التابع، الذي يتضمن الربحية (العائد على الاستثمار، والعائد على حقوق الملكية، والعائد على الأصول، والعائد على المبيعات) خلال الفترة من (2010 إلى 2015).

الفصل الثالث: منهجية الدراسة والتحليل الاحصائي وعرض النتائج ومناقشتها:

يتناول هذا الفصل وصف لمنهجية الدراسة المستخدم وكذلك وصف لأفراد مجتمع وعينة الدراسة وأداة الدارسة المستخدمة وطرق اعدادها واختبار ثباتها، كما يتضمن عرض وتحليل اختبار فرضيات الدراسة.

1-3 المبحث الأول: منهجية الدراسة

1-1-3 منهج الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي لقياس محتوى التقارير المالية للشركات عينة الدراسة فيما يتعلق بالنسب المالية المطلوبة (المتغير التابع) وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية (المتغيرات المستقلة) ودراسة العلاقة بينهما خلال الفترة (2010-2015)، وذلك باستخدام البرنامج الاحصائي القياس الاقتصادي (Econometric Views (EVIEWS)) لاجراء ما يلي:

1. استخراج التكرارت والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.
2. اختبار الارتباط الخطي المتعدد والارتباط الذاتي واستقرارية السلاسل الزمنية واختبار عدم ثبات التباين.

2-1-3 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من كافة الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة والمتداولة في بورصة عمان والتي يبلغ عددها (60) شركة**.**(الموقع الإلكتروني الرسمي لبورصة عمان لشهر إذار عام 2015). وبلغ عدد الشركات التي أجريت عليها الدراسة (**35**) شركة، أي بنسبة (**58.3%**) من المجتمع الأصلي، أما بالنسبة للشركات المتبقية من المجتمع وعددها (**25**) شركة فقد تم إستبعادها لمخالفتها شروط العينة، فقد تم إستبعاد (**4**) شركات كونها تحت التصفية المرحلية، علما بأنها مدرجة ومتداولة و(**21**) شركة تم إستبعادها بسبب توقف أنشطتها، أو لعدم تقديم أية معلومات للباحث حول موضوع الدراسة.

أما بخصوص المستجيبين للدراسة أو المبحوثين فتمثلت في الوظائف التالية: (المدراء الماليين، ورؤساء أقسام المحاسبة، والمحاسبين الإداريين، ومحاسبي التكاليف والمدققين الداخليين) العاملين في تلك الشركات.

شروط عينة الدراسة:

1. أن لا يكون قد تم إغلاق بعض الشركات أو ايقافها عن العمل أو توقف أنشطتها أو عدم إدراج اسهمها في السوق المالي خلال فترة الدراسة.
2. أن لا يكون قد تم دمج بعض الشركات أو إتحادها مع شركات أخرى أو أنها تحت التصفية خلال فترة الدراسة.
3. أن تتعاون الشركات مع الباحث بأن توفر له جميع البيانات اللازمة لقياس متغيرات الدراسة.
4. تقوم الشركة بممارسة عملياتها التشغيلية خلال الفترة (2010-2015).

فقد تم توزيع (**185**) إستبانه للأفراد العاملين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وعددها (35) استرد منها (**145**) إستبانه وبما نسبته (**78.38**%) من الإستبانات الموزعة واستبعد منها (**15**) إستبانات غير صالحة، وقد تم إخضاع (**130**) إستبانه للتحليل والتي تشكل ما نسبته (**70.27**%) تقريباً من الإستبانات الموزعة وكما يتضح من الجدول التالي:

جدول رقم (5) يبين عدد الإستبانات الموزعة والمستردة والمعتمدة في التحليل

البيان	العدد	النسبة
عدد الشركات الصناعية المدرجة في البورصة	60	100.00%
عدد الشركات المستجيبة	35	58.33%
عدد الاستبانات الموزعة	185	100.00%
عدد الاستبانات المستلمة	145	78.38%
عدد الاستبانات القابلة للدراسة	130	70.27%
عدد الاستبانات الغير صالحة للتحليل	15	8.11%

3-1-3 آلية وإجراءات تحليل ومعالجة بيانات الإستبانة :

في سبيل تيسير إجراءات التحليل الإحصائي للبيانات، تم تحديد مجال للإجابات وقام الباحث بإعطاء خمسة بدائل لإجابات كل سؤال وهي (موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) لمعرفة رأي الأفراد حول مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، وقد تم قياسها من خلال إستخدام مقياس ليكرت خماسي الدرجات **(Five Point likert Scale)** وتم تحديد الأرقام **(1.2.3.4.5)** ووفقاً لما يبينه الجدول التالي :

جدول رقم (6) يبين مقياس ليكرت خماسي الدرجات المستخدم للإستبانة

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	**4**	**3**	**2**	**1**

4-1-3 مصادر جمع البيانات:

تعتمد هذه الدراسة على نوعين من المصادر:

1- مصادر اولية: تتمثل هذه المصادر بالبحث في الجانب الميداني بحيث تم تصميم إستبانه وزعت على المديرين الماليين والمحاسبين الإداريين ومحاسبي التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المبحوثة، لاستطلاع آرائهم حول مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية.

2- مصادر ثانوية: وتتمثل في يلي:

أ) البيانات التي تم الحصول عليها من المصادر المكتبية ومن المراجعة للأدبيات المتاحة التي تتعلق بدراسة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية وأثرها في الربحية، كذلك الرجوع الى الدوريات والمجلات العلمية المحكمة والمواقع الالكترونيه وأية مراجع قد تسهم في اثراء الدراسة بشكل علمي، وذلك بغرض التعرف على الأسس العلمية السليمة في كتابة الدراسات، وأخذ تصور عام عن آخر المستجداًت التي حدثت وتحدث في مجال الدراسة.

ب) البيانات المستخرجة من التقارير المالية، والتي تقيس المتغير التابع المتعلق بالربحية عن طريق استخراج النسب المالية المطلوبة (معدل العائد على الاستثمار، ومعدل العائد على

حقوق الملكية، ومعدل العائد على المبيعات ومعدل العائد على الأصول) من التقارير المالية المنشورة في سوق عمان المالي للفترة من (2010 الى 2015).

ج) البيانات الإضافية التي تم الحصول عليها من خلال التقارير السنويه للشركات المتضمنة في عينة الدراسة، بحيث تغطي كافة الجوانب التي تناولها الاطار النظري والتساؤلات والفرضيات التي استندت عليها الدراسة.

3-1-5 الأساليب الاحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

تم تحليل بيانات الدراسة من خلال استخدام أدوات التحليل الإحصائي الملائمة، من خلال الاستعانة بالبرنامج الإحصائي (eviews)، وتم استخدام الاختبارات الإحصائية التالية:

1- الإحصاءات الوصفية متمثلة بالوسط الحسابي والانحراف المعياري، والنسب المئوية، والتكرارات، ومستوى الممارسة (التطبيق) والتي تم تحديده طبقاً للصيغة التالية ووفقاً للمقياس الخماسي لبدائل الاجابة لكل فقرة

$$\text{طول الفترة} = \frac{\text{الحد الأعلى للبديل} - \text{الحد الأدنى للبديل}}{\text{عدد المستويات}} = \frac{5-1}{3} = 1.33$$

حيث عدد المستويات هي : منخفض ، متوسط ، ومرتفع، وبذلك يكون :

المستوى المنخفض إذا بلغ الوسط الحسابي من (1.00) إلى أقل من (2.33) .

المستوى المتوسط إذا بلغ الوسط الحسابي من (2.33) إلى أقل من (3.66).

المستوى المرتفع إذا بلغ الوسط الحسابي من (3.66) لغاية (5.00).

2- معامل الاتساق الداخلي (كرونباخ ألفا)، لتحديد مدى موثوقية البيانات التي تم جمعها عن طريق الاستبيان.

3- معامل الارتباط الخطي، ومعامل تضخم التباين للتأكد من خلو البيانات من ظاهرة الارتباط الخطي المتعدد Multicollinearity.

4- تحليل الانحدار المتعدد Multiple linear regression، وذلك لقياس أثر المتغيرات المستقلة مجتمعة على المتغيرات التابعة.

6-1-3 متغيرات الدراسة وطرق قياسها:

اولاُ: المتغير التابع الربحية:

حيث تم قياسها عن طريق النسب المالية التالية:

1. العائد على الإستثمار (Return on Investment (ROI

حيث يعبر عن قدرة الشركة في استخدام وإدارة كل الأموال المتاحة لديها من المساهمين والأموال المقترضة في تحقيق عائد على تلك الأموال، وبالتالي قياس كفاءة الشركة في إدارة الأموال المستثمرة، حيث يمثل نسبة صافي الربح إلى إجمالي الإستثمار، ويتكون إجمالي الإستثمار من (مجموع حقوق الملكية + القروض طويلة الأجل) أو (رأس المال العامل + الأصول طويلة الأجل).

2. العائد على حقوق الملكية (Return on Equity (ROE

حيث يعبر عن العائد الذي يحققه المالكون من استثمار أموالهم بالشركة، ويمثل نسبة صافي الربح إلى حقوق الملكية.

3. العائد على الأصول (Return on Assets (ROA

حيث يعبر عن مقدرة الشركة على استخدام أصولها في توليد الأرباح، ومدى كفاءة الشركة في استغلال أصولها، ويمثل صافي الربح إلى إجمالي الأصول.

4. العائد على المبيعات (Return on Sales (ROS

حيث يعبر عن ما حققته المبيعات من أرباح صافية بعد تغطية تكلفة المبيعات وكافة المصروفات الأخرى من مصاريف إدارية وعمومية ومصاريف تمويلية وخلافه، حيث ويطلق عليها هامش صافي الربح (Net Profit Margin)، حيث يمثل نسبة صافي الربح إلى صافي المبيعات.

ثانياً: المتغيرات المستقله

وهي أساليب المحاسبة الإدارية حيث تم قياسها عن طريق استخدام الاستبانة وذلك بغرض قياس استخدام أساليب المحاسبة الادارية الحديثة والتقليدية، وتقسم إلى قسمين:

أ- أساليب المحاسبة إدارية الحديثة: (التكاليف حسب النشاط وإدارة الجودة الشاملة والإنتاج في الوقت المحدد وبطاقة الأداء المتوازن و6 سيجما والتكلفة المستهدفة وهندسة القيمة والتحسين المستمر).

ب- أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية: (الموازنات التخطيطية والتكاليف المعيارية والتكاليف المتغيرة وتحليل نقطة التعادل ومحاسبة المسؤولية).

لقد تضمن كل بند من هذه البنود عدداً من الأسئلة عن طريق تطوير استبانة تتضمن (90) سؤال موزعة كما يلي:

- أساليب المحاسبة الحديثة كما يلي:

الرقم	الأسلوب	عدد الفقرات
1-	التكلفة على أساس النشاط	7
2-	إدارة الجودة الشاملة	8
3-	الإنتاج في الوقت المحدد	7
4-	بطاقة الأداء المتوازن	7
5-	6 سيجما	8
6-	التكلفة المستهدفة	9
7-	هندسة القيمة	7
8-	التحسين المستمر	4

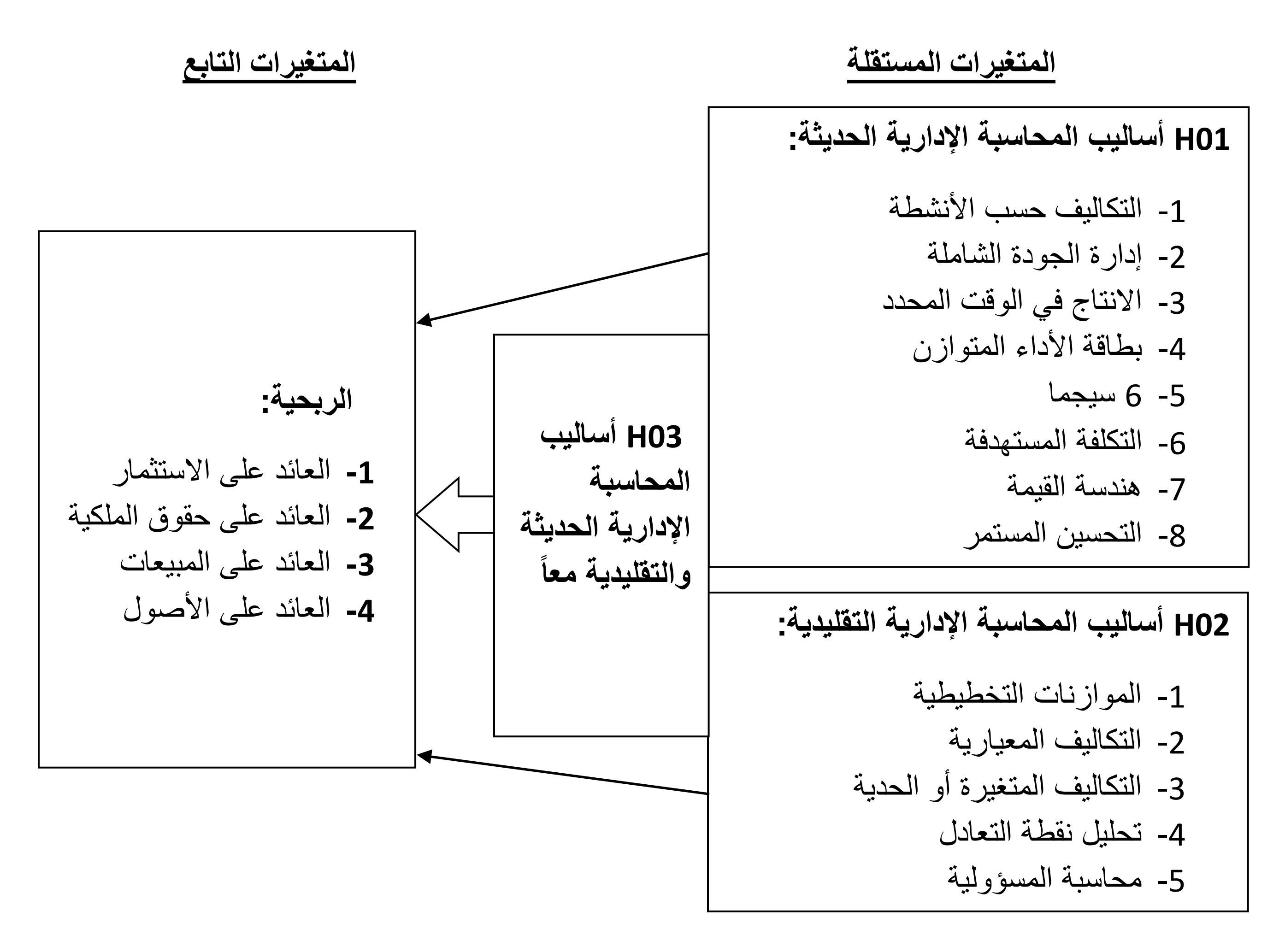
- أساليب المحاسبة التقليدية كما يلي:

الرقم	الأسلوب	عدد الفقرات
1-	الموازنات التخطيطية	11
2-	التكاليف المعيارية	6
3-	التكاليف المتغيرة	5
4-	تحليل نقطة التعادل	7
5-	محاسبة المسؤولية	7

7-1-3 إنموذج الدراسة:

في ضوء مشكلة الدراسة وأسئلتها والفرضيات التي تم صياغتها فإنه تم وضع إنموذج الدراسة على الشكل المبين أدناه لتوضيح العلاقة بين كل من المتغيرات المستقله والمتغير التابع على النحو التالي:

الشكل رقم (7) أنموذج الدراسة



8-1-3 فرضيات الدراسة:

لقد تم صياغة فرضيات الدراسة بناءاً على عناصر مشكلة الدراسة بالصيغة العدمية وكما هو مبين أدناه:

الفرضية الرئيسية الاولى :

H01 : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

وتم تقسيم الفرضية الرئيسية الأولى إلى ثمانية فرضيات فرعية على النحو التالي:

الفرضية الفرعية الأولى:

H01-1 لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام التكاليف حسب الأنشطة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية الفرعية الثانية:

H01-2 لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام إدارة الجودة الشاملة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية الفرعية الثالثة:

H01-3 لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام الإنتاج في الوقت المحدد على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية الفرعية الرابعة:

H01-4 لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية الفرعية الخامسة:

H01-5 لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام 6 سيجما على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان في الاردن.

الفرضية الفرعية السادسة:

H01-6 لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام التكلفة المستهدفة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية الفرعية السابعة:

H01-7 لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام هندسة القيمة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية الفرعية الثامنة:

H01-8 لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام التحسين المستمر على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية الرئيسية الثانية:

H02 : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

وتم تقسيم الفرضية الرئيسية الثانية إلى خمس فرضيات فرعية على النحو التالي:

الفرضية الفرعية الأولى:

H02-1 لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام الموازنات التخطيطية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية الفرعية الثانية:

H02-2 لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام التكاليف المعيارية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية الفرعية الثالثة:

H02-3 لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام التكاليف المتغيرة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية الفرعية الرابعة:

H02-4 لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام تحليل نقطة التعادل على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية الفرعية الخامسة:

H02-5 لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام محاسبة المسؤولية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية الرئيسية الثالثة:

H03 : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية معاً على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

2-3 المبحث الثاني: تحليل البيانات وعرض النتائج ومناقشتها

يعرض هذا المبحث وصفا وتحليلاً لبيانات الدراسة، حيث يقدم وصفاً لخصائص عينة الدراسة، ووصفاً لمتغيراتها والأهمية النسبية لفقرات الدراسة، ثم تحليلا للإجابات عن أسئلة الدراسة، واختبار الفرضيات والتعليق عليها.

1-2-3 اختبار ثبات أداة الدراسة:

تم احتساب معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا (Cronbach's Alpha)، حيث كانت النتائج كما يلي:

جدول (7) قيم معامل الاتساق الداخلي لفقرات أداة الدراسة

الرقم	البعد	قيمة ألفا
1	التكاليف حسب الانشطة	0.810
2	إدارة الجودة الشاملة	0.826
3	الانتاج في الوقت المحدد	0.638
4	بطاقة الأداء المتوازن	0.816
5	6 سيجما	0.847
6	التكلفة المستهدفة	0.827
7	هندسة القيمة	0.853
8	التحسين المستمر	0.819
9	الموازنات التخطيطية	0.830
10	التكاليف المعيارية	0.862
11	التكاليف المتغيرة	0.829
12	تحليل نقطة التعادل	0.749
13	محاسبة المسؤولية	0.763
14	جميع الفقرات	0.894

نلاحظ ان قيم معامل الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا لفقرات أداة الدراسة تراوحت بين (0.638 – 0.894)، وبالتالي تكون جميع القيم أكبر من (0.60) وهذا مؤشر على الاتساق بين فقرات أداة الدراسة، وموثوقية أداة الدراسة وامكانية الاعتماد عليها لاجراء التحليل الاحصائي.

2-2-3 وصف خصائص عينة الدراسة

يتضمن هذا الجزء وصف الخصائص التعريفية، والديمغرافية لأفراد عينة الدراسة وهي: (المسمى الوظيفي، والمؤهل العلمي، والتخصص العلمي، والشهادات المهنية، سنوات الخبرة، والمعرفة بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية). ولأجل وصف خصائص عينة الدراسة، فقد تم إيجاد التكرارات والنسب المئوية للمتغيرات الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة وذلك على النحو التالي:

1- المسمى الوظيفي

الجدول (8) توزيع أفراد العينة حسب متغير المسمى الوظيفي

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
المسمى الوظيفي	مدير مالي	30	23.1
	محاسب رئيسي	43	33.1
	محاسب أول	26	20.0
	محاسب تكاليف/ إداري	16	12.3
	مدقق داخلي	11	8.5
	أخرى	4	3.1
	المجموع	**130**	**100**

يتضح من الجدول (8) أن فئة (محاسب رئيسي) هي الفئة الكبرى حيث بلغت نسبتها (33.1%) وان ما يزيد عن (66%) من عينة الدراسة مدير مالي ومحاسب رئيسي مما يبين أنه يمكن الاعتماد على نتائج الدراسة وأن المبحوثين على درجة من الدقة والموضوعية.

2. المؤهل العلمي:

الجدول (9) توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم متوسط أو أقل	8	6.2
	بكالوريوس	102	78.5
	دراسات عليا	20	15.4
	المجموع	**130**	**100**

نلاحظ من الجدول رقم (9) أن حملة (البكالوريوس) قد شكلوا غالبية العينة وبنسبة بلغت (78.5%)، وأن (الدراسات العليا والبكالوريوس) تشكل ما نسبته حوالي (94%) حيث يدل ذلك على أنه مؤشر جيد على قدرة المبحوثين على الإجابة على أسئلة الاستبانة بصورة صحيحة، ويعتبر ذلك أيضاً مؤشرا على قدرتهم للتعامل مع أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية.

3- التخصص العلمي

الجدول (10) توزيع أفراد العينة حسب متغير التخصص العلمي

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
التخصص العلمي	محاسبة	108	83.1
	تمويل	8	6.2
	إدارة اعمال	7	5.4
	نظم معلومات إدارية	2	1.5
	أخرى	5	3.8
	المجموع	**130**	**100**

يوضح الجدول رقم (10) أن فئة (المحاسبين) قد شكلوا غالبية العينة، وبنسبة بلغت (83.1%)، وهذا مؤشر ايجابي في أن المبحوثين لهم القدرة في التعامل مع أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية.

4- الشهادات المهنية

الجدول (11) توزيع أفراد العينة حسب متغير الشهادات المهنية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
الشهادات المهنية	JCPA	5	3.8
	CMA	8	6.2
	CPA	3	2.3
	أخرى	2	1.5
	لا يوجد	112	86.2
	المجموع	**130**	**100**

يتبين لنا من الجدول (11) أن غالبية أفراد العينة، غير حاصلين على شهادات مهنية عالمية أو JCPA، حيث بلغت نسبتهم (86.2%).

5- سنوات الخبرة:

الجدول (12) توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	31	23.8
	من 5 – أقل من 10 سنوات	27	20.8
	من 10 – أقل من 15 سنة	29	22.3
	15 سنة فأكثر	43	33.1
	المجموع	**130**	**100**

يشير الجدول (12) أن فئة سنوات الخبرة (15 سنة فأكثر) قد شكلت الفئة الكبرى، والتي بلغت نسبتها (33.1)، وأن فئة (من 10 – أقل من 15 سنة) شكلت ما نسبته (22.3%)، ونلاحظ أن ما مجموعه نسبة (55.4%) من مجتمع الدراسة بلغت عدد سنوات الخبرة من عشر سنوات فأكثر، ويدل ذلك على أن المبحوثين يتمتعون بالخبرة الواسعة في مجال عملهم مما ينعكس على إجاباتهم ويزيد من موثوقية النتائج، وأن إجاباتهم على الإستبانة بناءً على خبرتهم العملية.

6- المعرفة بأساليب المحاسبة الإدارية الاتراتيجية والتقليدية:

الجدول (13) توزيع أفراد العينة حسب متغير المعرفة بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية

المتغير	الفئة	التكرار	النسبة المئوية
المعرفة بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية	معرفة منخفضة (أقل من 30%)	30	23.1
	معرفة متوسطة (من 30%-60%)	47	36.2
	معرفة عالية (أكثر من 60%)	47	36.2
	لا يوجد معرفة	6	4.6
	المجموع	**130**	**100**

نلاحظ من الجدول رقم (13) أن أفراد العينة الذين لديهم معرفة متوسطة وعالية في أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية، قد شكلوا ما نسبته (72.4%) وهذا يدل على أن أفراد العينة مؤهلين بشكل كاف لفهم أسئلة الإستبانة مما يعزز من موثوقية الاعتماد عليها في نتائج التحليل.

3-2-3 تحليل البيانات ومناقشة نتائج وفرضيات الدراسة:

1-3-2-3 تحليل البيانات ومناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الأولى:

1-1-3-2-3 تحليل أسئلة إستخدام المحاسبة الادارية الحديثة للفرضية الرئيسية الأولى:

للتعرف على اتجاهات أفراد العينة حول متغيرات نموذج الدراسة بالاعتماد على البيانات التي تم جمعها عن استخدام المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية، تم استخدام المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والرتبة، ومستوى التطبيق، عند كل فقرة، وكانت النتائج كما يلي:

1- أسلوب التكاليف حسب الانشطة:

جدول رقم (14) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى التطبيق لاسلوب التكاليف حسب الأنشطة

رقم الفقرة	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	ومستوى التطبيق
1.	تقوم الشركة ولغايات تحديد التكلفة بوضع مخطط تدفق الأنشطة المختلفة والوقت اللازم لكل نشاط.	3.685	1.135	2	مرتفع
2.	تستخدم الشركة أسلوب التكاليف حسب الأنشطة بسبب أن نسبة تكلفة الانتاج غير المباشرة عالية ونسبة التكاليف المباشرة للمنتجات قليلة.	3.385	1.102	7	متوسط
3.	تعمل الشركة بتحديد الأنشطة وتقسيمها إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج.	3.469	1.163	6	متوسط
4.	تعمل الشركة على تخفيض والحد من الأنشطة المحددة التي لا تضيف قيمة للمنتج.	3.623	1.176	3	متوسط
5.	يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ثم إعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات.	3.615	1.144	4	متوسط
6.	يتطلب تطبيق أسلوب التكاليف حسب الأنشطة استخدام أكثر من محرك تكلفة واحد لتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات.	3.569	1.113	5	متوسط
7.	يساعد تطبيق أسلوب التكلفة حسب النشاط الإدارة في اتخاذ قرارات رشيدة متعلقة بالتسعير وتحديد مزيج الانتاج الأنسب وإعادة تصميم المنتجات والعمليات الانتاجية مما يؤدي إلى تقليل التكلفة.	3.723	1.093	1	مرتفع
	المقياس العام	**3.581**	**0.966**		**متوسط**

يتضح من الجدول (14) أن مستوى المقياس العام لاسلوب التكاليف حسب الأنشطة متوسط، حيث بلغ المتوسط العام (3.581) وبوزن نسبي (71.6%) وبانحراف معياري بلغ (0.966)، وتراوحت المتوسطات الحسابية بين (3.385-3.723). وقد جاءت الفقرة "يساعد تطبيق أسلوب التكلفة حسب النشاط الإدارة في اتخاذ قرارات رشيدة متعلقة بالتسعير وتحديد مزيج الانتاج الأنسب وإعادة تصميم المنتجات والعمليات الانتاجية مما يؤدي إلى تقليل التكلفة" بالمرتبة

الأولى بمتوسط حسابي (3.723) وبوزن نسبي (74.5%) وبمستوى تطبيق مرتفع وبانحراف معياري (1.093)، في حين حلت الفقرة "تستخدم الشركة أسلوب التكاليف حسب الأنشطة بسبب أن نسبة تكلفة الانتاج غير المباشرة عالية ونسبة التكاليف المباشرة للمنتجات قليلة" بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.385) وبمستوى تطبيق متوسط وبوزن نسبي (67.7%) وانحراف معياري (1.102)، مما يدل على أن التكاليف المرتفعة لتطبيق أسلوب التكاليف حسب الأنشطة تقف عائق أمام تطبيقه. وهذا مؤشر أيضا على أنه بالرغم من قناعة الإدارات بالفائدة المتحققة من تطبيق التكاليف حسب الأنشطة إلا أن الكثير منهم يرى أن هذه الفائدة تقل أهميتها بسبب تكاليف الإنتاج غير المباشرة لا تعتبر عالية نسبياً مقارنة مع التكاليف الأولية.

2- أسلوب إدارة الجودة الشاملة:

جدول رقم (15) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى التطبيق لأسلوب إدارة الجودة الشاملة

رقم الفقرة	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	ومستوى التطبيق
8.	قامت الشركة بوضع خطة واضحة ومحددة الأهداف تلتزم بالجودة، وتدريب الموظفين على تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة.	3.846	1.067	6	مرتفع
9.	تعمل الشركة على تصميم المنتجات وتحسينها بصورة مستمرة.	4.077	0.877	2	مرتفع
10.	تعمل الشركة على تقديم مجموعة منوعة من المنتجات لتلبية حاجات ومتطلبات الزبائن.	4.146	0.881	1	مرتفع
11.	تسعى الشركة لاكتساب رضا الزبائن من خلال دراسة حاجاتهم.	4.002	0.964	3	مرتفع
12.	يتم مشاركة العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء.	3.562	1.134	8	متوسط
13.	يتم إجراء عمليات تفتيش ورقابة على جودة المنتجات بصورة مستمرة لضمان تلبيتها لحاجات العملاء.	3.977	1.030	5	مرتفع
14.	يساعد تطبيق إدارة الجودة الشاملة الإدارة في تخفيض كلف إنتاجها وحسن سير عملياتها.	3.998	0.960	4	مرتفع
15.	تقيم إدارة الشركة سياسة إدارة الجودة الشاملة بإنتظام	3.762	1.010	7	مرتفع
	المقياس العام	**3.921**	**0.814**		**مرتفع**

الجدول (15) يوضح أن مستوى المقياس العام لاسلوب إدارة الجودة الشاملة مرتفع، حيث بلغ المتوسط العام (3.921) وبوزن نسبي (78.4%) وبانحراف معياري (0.814). وقد جاءت الفقرة "تعمل الشركة على تقديم مجموعة منوعة من المنتجات لتلبية حاجات ومتطلبات الزبائن" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.146) وبمستوى تطبيق مرتفع وبوزن نسبي (82.9%) وبانحراف معياري (0.881)، في حين حلت الفقرة "يتم مشاركة العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء" بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.562) وبمستوى تطبيق متوسط، وبوزن نسبي (71.2%) وبانحراف معياري (1.134).

ويشير ذلك إلى ان الشركات الصناعية تهتم باحتياجات ومتطلبات الزبائن بدرجة مرتفعة، وبالمقابل تقوم بمشاركة العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء بدرجة أقل.

3- أسلوب الانتاج في الوقت المحدد:

جدول رقم (16) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى التطبيق لأسلوب الانتاج في الوقت المحدد

رقم الفقرة	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	ومستوى التطبيق
16.	تعمل الشركة على تخفيض كميات المخزون من المواد الأولية والإنتاج التام إلى الحد الأدنى اللازم.	3.185	0.833	6	متوسط
17.	تعتمد الشركة على مجموعة من الموردين الموثوق بهم عند شراء المواد.	3.985	0.863	1	مرتفع
18.	تصنف الآلات على هيئة خلايا تصنيع على أساس المنتجات (بحيث يتم وضع مجموعة الآلات التي تستخدم في إنتاج معين في مكان واحد بحيث يشكل خلية تصنيع منتج).	3.392	0.731	4	متوسط
19.	لدى الشركة عمال قادرين على التعامل مع الآلات وإجراء الإصلاحات البسيطة والصيانة الروتينية للآلات.	3.469	0.673	2	متوسط
20.	يؤدي الانتاج حسب الطلب لمقابلة الطلب المحتمل على المنتجات إلى تراكم المخزون وإلى زيادة تكاليف التحزين.	3.462	1.065	3	متوسط
21.	الشركة تنتج حسب الطلب حتى لا تعرض نفسها لمخاطر تقادم البضاعة.	3.177	1.089	7	متوسط
22.	يحقق الإنتاج حسب الطلب منافع كبيرة للشركة كالتأثير على الجودة، وتدريب الموظفين على مهارات متعددة وتقليل التكلفة ومن تغير خطوط الإنتاج.	3.223	0.739	5	متوسط
	المقياس العام	**3.413**	**0.512**		**متوسط**

نلاحظ من الجدول (16) أن مستوى المقياس العام لاسلوب الانتاج في الوقت المحدد متوسط، حيث بلغ المتوسط العام (3.413) وبانحراف معياري (0.512). وقد جاءت الفقرة "تعتمد الشركة على مجموعة من الموردين الموثوق بهم عند شراء المواد" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.985) وبمستوى تطبيق مرتفع وبوزن نسبي (79.7%) وبانحراف معياري (0.863)، في حين حلت الفقرة "الشركة لا تنتج حسب الطلب حتى لا تعرض نفسها لمخاطر تقادم البضاعة" بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.177) وبمستوى تطبيق متوسط وبوزن نسبي (63.5%) وبانحراف معياري (1.089).

وقد تعود الأهمية النسبية المتوسطة للأسلوب الانتاج في الوقت المحدد إلى أن الكثير من الصناعات في الأردن تحتاج إلى مواد أولية يتم استيرادها من الخارج وبالرغم من العلاقة الوثيقة مع الموردين إلا أن هنالك مقدار كبير من المخاطر من تطبيق هذا الأسلوب بسبب بعد المورد الرئيسي.

4- أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

جدول رقم (17) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى التطبيق لاسلوب بطاقة الاداء المتوازن

رقم الفقرة	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	ومستوى التطبيق
.23	تتبنـى إدارة الشـركة سياسـة متابعـة الأداء ومـدى تحقيقـه للأهـداف الموضوعة.	3.808	0.933	2	مرتفع
.24	تعمل الشركة على تطوير واعتماد برامج تدريب العاملين لديها مما ينعكس على تحسين أدائها في جوانب متعددة.	3.569	1.041	7	متوسط
.25	تطبق المنشأة مقاييس ماليه وغير ماليه في قياس أداء المنشأة.	3.762	0.947	3	مرتفع
.26	تضع الشركة مقاييس للأداء المالي فيها ومدى تحقيق الأرباح.	3.885	0.920	1	مرتفع
.27	تضع الشركة مقاييس لمعرفة مدى رضا الزبائن عن منتجات الشركة.	3.708	1.052	5	مرتفع
.28	يتم قياس العمليات الداخلية في الشركة والعمل على تطوير آلية العمل.	3.723	0.981	4	مرتفع
.29	تقوم بطاقة الأداء المتوازن على مبدأ السبب والتأثير (Cause & Effect) أي أن النمو والتعلم يؤدي إلى تحسين العمليات الداخلية وهذا يؤدي إلى تحسين رضا العملاء وبالتالي تحسين المعايير الماليه لقياس الأداء المالية.	3.585	0.930	6	متوسط
	المقياس العام	**3.720**	**0.828**		**مرتفع**

نلاحظ من الجدول (17) أن مستوى المقياس العام لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن مرتفع، حيث بلغ المتوسط العام (3.720) وبانحراف معياري (0.828). وقد جاءت الفقرة "تضع الشركة مقاييس للأداء المالي فيها ومدى تحقيق الأرباح" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.885) وبمستوى تطبيق مرتفع وبوزن نسبي (77.7%) وبانحراف معياري بلغ (0.920)، في حين حلت الفقرة "تعمل الشركة على تطوير واعتماد برامج تدريب العاملين لديها مما ينعكس على تحسين أدائها في جوانب متعددة" بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.569) وبمستوى تطبيق متوسط وبوزن نسبي (71.4%) وبانحراف معياري (1.041)، وهذا يؤكد أن الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان لا تولي اهتمام كبير إلى تدريب العاملين لديها.

وهذا مؤشر على قناعة أفراد العينة على أهمية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كآلية قياس شاملة توضح قدرة الشركة على توليد الأرباح وفي نفس الوقت قدرتها على تطوير عملياتها وزيادة تأهيل عامليها.

5- أسلوب 6 سيجما

جدول رقم (18) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى التطبيق لأسلوب 6 سيجما

رقم الفقرة	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	ومستوى التطبيق
30.	تتبنى إدارة الشركة منهجية 6 سيجما.	2.985	1.121	4	متوسط
31.	تم تدريب الموظفين في الشركة على منهجية 6 سيجما.	2.815	1.055	6	متوسط
32.	يشارك كافة العاملين في تحقيق الجودة بدءاً بالتصميم وانتهاء بتسليم المنتج.	3.331	1.037	3	متوسط
33.	يوجد قسم لاستلام مقترحات العملاء حول المنتج وتهتم الشركة بشكاوي العملاء.	3.377	1.143	2	متوسط
34.	تتبع الشركة نظام لتقليل العيوب الإنتاجية لحساب جودة منتجاتها من أجل تطوير منتجاتها بما يتلائم مع رغبات العملاء.	3.523	1.058	1	متوسط
35.	يتطلب تطبيق اسلوب 6 سيجما التعاون غير المحدود بين أفراد الشركة من خلال تكوين فرق العمل.	3.254	1.051	8	متوسط
36.	يتطلب أسلوب 6 سيجما لقياس الجودة الوقاية بدلا من الرقابة الذي يستنزف الطاقات البشرية والمالية.	3.292	1.089	7	متوسط
37.	لقد استفادت الشركة من تطبيق 6 سيجما في تحسين الأداء.	2.854	1.065	5	متوسط
	المقياس العام	**3.179**	**0.882**		**متوسط**

نلاحظ من الجدول (18) أن مستوى المقياس العام لأسلوب 6 سيجما متوسط، حيث بلغ المتوسط العام (3.179) وبانحراف معياري (0.882). وقد جاءت الفقرة "تتبع الشركة نظام لتقليل العيوب الإنتاجية لحساب جودة منتجاتها من أجل تطوير منتجاتها بما يتلائم مع رغبات العملاء" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.523) وبمستوى تطبيق متوسط وبوزن نسبي (70.5%) وبانحراف معياري (1.058)، في حين حلت الفقرة "يتطلب تطبيق اسلوب 6 سيجما

التعاون غير المحدود بين أفراد الشركة من خلال تكوين فرق العمل" بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.254) وبمستوى تطبيق متوسط وبوزن نسبي (65.1%) وبانحراف معياري (1.051). وقد تعارضت هذه النتيجة مع دراسة (الخليل، 2012).

وقد يعود التطبيق المتوسط لأسلوب 6 سيجما إلى حاجة الشركات الصناعية لخبراء مؤهلين في تحقيق متطلبات هذا التطبيق بما ينعكس على عمليات الشركة وطبيعة علاقة العاملين من حيث زيادة الانتاج والعمل بروح الفريق.

6- أسلوب التكلفة المستهدفة

جدول رقم (19) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى التطبيق لاسلوب التكلفة المستهدفة

رقم الفقرة	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	ومستوى التطبيق
38.	تتبنى إدارة الشركة أسلوب التكلفة المستهدفة ولذا تعتمد على تحديد الكلف حسب السعر والربح المحددين مسبقاً.	3.646	0.995	5	متوسط
39.	تعتمد إدارة الشركة على بيانات التكلفة المستهدفة في عملية اتخاذ قرارات عند طرح منتج جديد.	3.638	0.907	6	متوسط
40.	يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات مرغوبة من قبل العميل.	3.685	0.915	4	مرتفع
41.	يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات يمكن للعميل تحمل سعرها.	3.762	0.979	2	مرتفع
42.	يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم.	3.754	0.973	3	مرتفع
43.	تعمل الشركة على تحديد هامش الربح للمنتج قبل الإنتاج.	3.769	0.969	1	مرتفع
44.	تشكل الشركة فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف الإنتاج المستهدفة مسبقاً.	3.523	1.051	9	متوسط
45.	تسعى الشركة إلى خفض تكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من الإنتاج.	3.631	0.997	7	متوسط
46.	الأسلوب التقليدي في التسعير يقوم على أساس المعادلة التالية: سعر السوق = التكلفة الكلية الواقعية + الربح المستهدف بينما حسب التكلفة المستهدفة تكون المعادلة كما يلي: التكلفة المستهدفة التي يجب أن تلتزم بها المنشأة = السعر الحالي في السوق حسب المنافسة – الربح المستهدف.	3.562	0.880	8	متوسط
	المقياس العام	**3.663**	**0.788**		**مرتفع**

تشير نتائج الجدول (19) أن مستوى المقياس العام لاسلوب التكلفة المستهدفة متوسط، حيث بلغ المتوسط العام (3.663) وبانحراف معياري (0.788). وقد جاءت الفقرة "تعمل الشركة

على تحديد هامش الربح للمنتج قبل الإنتاج" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.769) وبمستوى تطبيق مرتفع وبوزن نسبي (75.4%) وبانحراف معياري (0.969)، في حين حلت الفقرة "تشكل الشركة فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف الإنتاج المستهدفة مسبقاً" بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.523) وبمستوى تطبيق متوسط وبوزن نسبي (70.5%) وبانحراف معياري (1.051).

وهذا يسير على أن ما يميز اسلوب التكلفة المستهدفة من وجهة نظر أفراد العينة هو امكانية تحديد الربح مسبقاً والمحافظة على هذا الهامش، إلا أن أفراد العينة كشفوا عن أن فهمهم لهذا الأسلوب يقتصر على جانب نظري دون معرفة الكثير منهم بكيفية تطبيق هذا الأسلوب.

7- أسلوب هندسة القيمة:

جدول رقم (20) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى التطبيق لاسلوب هندسة القيمة

رقم الفقرة	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	ومستوى التطبيق
47.	تتبع الشركة أسلوب منهجي لتحسين قيمة السلع والمنتجات عن طريق فحص ومراقبة العمليات والأنشطة التشغيلية.	3.748	0.991	2	مرتفع
48.	تعتمد الشركة على خطة عمل تحليل سلسلة القيمة متعددة المراحل لدراسة وتقويم الوظائف التي يؤديها المنتج.	3.546	1.050	6	متوسط
49.	تتبنى الشركة منهج التفكير المنظم لتقييم الخيارات البديلة وذلك من خلال جمع البيانات عن العمليات والعاملين في الشركة، وتوفير البدائل الممكنة للوصول إلى بدائل أفضل.	3.554	0.989	5	متوسط
50.	يتم التركيز على الأنشطة التشغيلية والتكلفة لتحقيق القيمة.	3.754	0.924	1	مرتفع
51.	تهتم الإدارة بحرية الطرح والإبداع والإبتكار وتقدم الحوافز لذلك.	3.315	1.121	7	متوسط
52.	تسعى الشركة إلى بناء علاقة وثيقة مع زبائنها، وتلبية احتياجاتهم وتوجد إدارة خاصة لإدارة العلاقات مع الزبائن والحفاظ على ولائهم.	3.592	1.032	4	متوسط
53.	تعتمد الشركة للحصول على المواد الخام من أكثر من جهة تزويد، لتتمكن من الاختيار بين البدائل، ولضمان الحفاظ على سير العمليات وتلبية الطلبات دون تأخير.	3.744	1.109	3	مرتفع
	المقياس العام	**3.608**	**0.878**		**متوسط**

نلاحظ من الجدول (20) أن مستوى المقياس العام لاسلوب هندسة القيمة متوسط، حيث بلغ المتوسط العام (3.608) وبانحراف معياري (0.878). وقد جاءت الفقرة "يتم التركيز على الأنشطة التشغيلية والتكلفة لتحقيق القيمة" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.754) وبمستوى تطبيق مرتفع وبوزن نسبي (75.1%) وبانحراف معياري (0.924)، في حين حلت الفقرة "تهتم الإدارة بحرية الطرح والإبداع والإبتكار وتقدم الحوافز لذلك" بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.315) وبمستوى تطبيق متوسط وبوزن نسبي (66.3%) وبانحراف معياري (1.121).

ومما سبق يدل ذلك على أن الفهم العام لهندسة القيمة عند أفراد العينة مرتبط حصرياً بالتكاليف المنفقة دون التركيز على حذف النشاطات التي لا تضيف قيمة للعمليات التشغيلية مما جعل الإدارة لا تهتم بشكل كبير بعمليات الإبداع والإبتكار وتخصص الحوافز اللازمة لذلك.

8- أسلوب التحسين المستمر:

جدول رقم (21) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى التطبيق لاسلوب التحسين المستمر

رقم الفقرة	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	ومستوى التطبيق
54.	تقوم الشركة بتعديلات مستمرة في عمليات الإنتاج لتتلائم واحتياجات المستهلك.	3.900	0.955	1	مرتفع
55.	تسعى إدارة الشركة لتقليل التالف الذي ينعكس إيجابياً على تخفيض التكاليف من خلال التحسين المستمر.	3.892	0.925	2	مرتفع
56.	تطبق الشركة أدوات الجودة لتحديد نقاط الخلل ومعالجتها.	3.854	0.989	3	مرتفع
57.	تشجع إدارة الشركة فريق العمل والعاملين على تقديم أفكارهم ومقترحاتهم حول تطوير وتحسين أداء الشركة.	3.692	1.010	4	مرتفع
المقياس العام		**3.835**	**0.853**		**مرتفع**

نلاحظ من الجدول (21) أن مستوى المقياس العام لاسلوب التحسين المستمر مرتفع، حيث بلغ المتوسط العام (3.835) وبانحراف معياري (0.853). وقد جاءت الفقرة "تقوم الشركة بتعديلات مستمرة في عمليات الإنتاج لتتلائم واحتياجات المستهلك" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي

(3.900) وبمستوى تطبيق مرتفع وبوزن نسبي (78%) وبانحراف معياري (0.955)، في حين حلت الفقرة "تشجع إدارة الشركة فريق العمل والعاملين على تقديم أفكارهم ومقترحاتهم حول تطوير وتحسين أداء الشركة" بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.692) وبمستوى تطبيق مرتفع وبوزن نسبي (73.8%) وبانحراف معياري (1.010).

ومما سبق نلاحظ ان التوجه نحو العميل عند التخطيط للعمليات الانتاجية في الشركات الصناعية بحيث تنتج الشركات منتجات تتلائم مع حاجات العملاء، إلا أن هناك ضعف في تقبل أفكار العاملين وربطها بعمليات التحسين المستمر.

والجدول التالي يقارن مستوى التطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، على النحو التالي:

جدول رقم (22) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى التطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

رقم الفقرة	الأسلوب	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى التطبيق
2	**إدارة الجودة الشاملة**	3.921	%78.42	0.814	1	مرتفع
8	**التحسين المستمر**	3.835	%76.70	0.853	2	مرتفع
4	**بطاقة الأداء المتوازن**	3.72	%74.40	0.828	3	مرتفع
6	**التكلفة المستهدفة**	3.663	%73.26	0.788	4	مرتفع
7	**هندسة القيمة**	3.608	%72.16	0.878	5	متوسط
1	**التكاليف حسب الانشطة**	3.581	%71.62	0.966	6	متوسط
3	**الانتاج في الوقت المحدد**	3.413	%68.26	0.512	7	متوسط
5	**6 سيجما**	3.179	%63.58	0.882	8	متوسط
	المحاسبة الإدارية الحديثة	**3.643**	**%72.86**	**0.644**		**متوسط**

يبين الجدول (22) أن مستوى المقياس العام لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة متوسط، حيث بلغ المتوسط العام (3.643) وبانحراف معياري (0.644). وقد جاء (أسلوب إدارة الجودة الشاملة) بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.921) وبوزن نسبي (78.4%) وبانحراف معياري (0.814)، وبمستوى تطبيق مرتفع، في حين حل (أسلوب 6 سيجما) بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.179) وبوزن نسبي (63.6%) وبانحراف معياري (0.882)، وبمستوى تطبيق

متوسط. حيث اتفقت هذه الدراسة مع دراسة (زلمط، 2013) ودراسة (صبّاح، 2008) ودراسة (أبوحمام، 2013) ودراسة (زعرب، 2012).

وقد يعزى إحتلال إدارة الجودة الشاملة في المرتبة الأولى من الأساليب الإدارية الحديثة المطبقة إلى أن الكثير من الشركات الصناعية تربط منتجاتها بمقاييس الجودة العالمية (ISO) كما وتربط عملياتها المتعلقة بالأداء المؤسسي بجوائز محلية مجائزة الملك عبدالله الثاني للتميز. أما وجود 6 سيجما في المرتبة الأخيرة بالرغم من أنه من أشكال إدارة الجودة الشاملة فقد يعزى إلى حاجة هذا الأسلوب إلى فريق متخصص يعمل على تطبيقه والحصول على النتائج.

2-1-3-2-3 تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة حسب القطاعات الصناعية:

الجدول التالي يعرض مستويات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، حسب الصناعات ضمن القطاع الصناعي، على النحو التالي:

جدول رقم (23) المتوسطات الحسابية لمستوى التطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة حسب الصناعات ضمن القطاع الصناعي

الأسلوب	التكاليف حسب الانشطة	إدارة الجودة الشاملة	الانتاج في الوقت المحدد	بطاقة الأداء المتوازن	6 سيجما	التكلفة المستهدفة	هندسة القيمة	التحسين المستمر	المحاسبة الإدارية الحديثة
الطبية والأدوية	3.756	3.861	3.536	3.982	3.583	3.861	3.798	3.917	3.805
التبغ والسجائر	3.971	3.733	3.114	3.400	2.800	3.733	3.400	3.550	3.471
الاستخراجية والتعدينية	3.619	3.430	3.425	3.711	3.228	3.430	3.546	3.861	3.589
الهندسية والإنشائية	3.723	3.590	3.402	3.848	3.344	3.590	3.714	3.922	3.688
الطباعة والتغليف	1.000	3.259	3.095	1.000	1.000	3.259	1.000	1.000	1.669
الغذائية والمشروبات	3.798	3.759	3.214	3.929	2.958	3.759	3.726	3.917	3.656
الكهربائية	3.286	3.728	3.476	3.683	3.208	3.728	4.032	4.250	3.746
الكيماوية	3.714	4.167	3.786	4.143	3.875	4.167	4.143	4.500	4.049
الملابس والنسيج	3.900	4.011	3.514	3.957	3.188	4.011	3.914	4.125	3.856
الورق والكرتون	2.143	4.056	3.214	2.821	1.875	4.056	2.607	2.938	2.875

من خلال الجدول أعلاه رقم (23)، نلاحظ ما يلي:

1- بلغ أعلى مستوى لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مجتمعة، في الصناعات الكيماوية، وبمتوسط تطبيق (4.049) وبوزن نسبي (81%)، وهو مستوى مرتفع، في حين بلغ أدنى مستوى لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مجتمعة، في صناعات

الطباعة والتغليف، وبمتوسط تطبيق (1.669) وبوزن نسبي (33.4%)، وهو مستوى منخفض.

2- بلغ أعلى مستوى لتطبيق أسلوب التكاليف حسب الأنشطة، في صناعة التبغ والسجائر، وبمتوسط تطبيق (3.971) وبوزن نسبي (79.4%)، وهو مستوى مرتفع، في حين بلغ أدنى مستوى لتطبيق أسلوب التكاليف حسب الأنشطة، في صناعة الطباعة والتغليف، وبمتوسط تطبيق (1.000) وبوزن نسبي (20%)، وهو مستوى منخفض.

3- بلغ أعلى مستوى لتطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة، في الصناعات الكيماوية، وبمتوسط تطبيق (4.167) وبوزن نسبي (83.3%)، وهو مستوى مرتفع، في حين بلغ أدنى مستوى لتطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة، في صناعات الطباعة والتغليف، وبمتوسط تطبيق (3.259) وبوزن نسبي (65.2%)، وهو مستوى متوسط.

4- بلغ أعلى مستوى لتطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد، في الصناعات الكيماوية، وبمتوسط تطبيق (3.786) وبوزن نسبي (75.7%)، وهو مستوى مرتفع، في حين بلغ أدنى مستوى لتطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد، في صناعات الطباعة والتغليف، وبمتوسط تطبيق (3.095) وبوزن نسبي (61.9%)، وهو مستوى متوسط.

5- بلغ أعلى مستوى لتطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، في الصناعات الكيماوية، وبمتوسط تطبيق (4.143) وبوزن نسبي (82.9%)، وهو مستوى مرتفع، في حين بلغ أدنى مستوى لتطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد، في صناعات الطباعة والتغليف، وبمتوسط تطبيق (1.000) وبوزن نسبي (20%)، وهو مستوى منخفض.

6- بلغ أعلى مستوى لتطبيق أسلوب 6 سيجما، في الصناعات الكيماوية، وبمتوسط تطبيق (3.875) وبوزن نسبي (77.5%)، وهو مستوى مرتفع، في حين بلغ أدنى مستوى لتطبيق أسلوب 6 سيجما، في صناعات الطباعة والتغليف، وبمتوسط تطبيق (1.000) وبوزن نسبي (20%)، وهو مستوى منخفض.

7- بلغ أعلى مستوى لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، في الصناعات الكيماوية، وبمتوسط تطبيق (4.167) وبوزن نسبي (83.3%)، وهو مستوى مرتفع، في حين بلغ أدنى مستوى لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، في صناعات الطباعة والتغليف، وبمتوسط تطبيق (3.259) وبوزن نسبي (65.2%)، وهو مستوى متوسط.

8- بلغ أعلى مستوى لتطبيق أسلوب هندسة القيمة، في الصناعات الكيماوية، وبمتوسط تطبيق (4.143) وبوزن نسبي (82.9%)، وهو مستوى مرتفع، في حين بلغ أدنى مستوى لتطبيق أسلوب هندسة القيمة، في صناعات الطباعة والتغليف، وبمتوسط تطبيق (1.000) وبوزن نسبي (20%)، وهو مستوى منخفض.

9- بلغ أعلى مستوى لتطبيق أسلوب التحسين المستمر، في الصناعات الكيماوية، وبمتوسط تطبيق (4.500) وبوزن نسبي (90%)، وهومستوى مرتفع، ومن خلال النتائج يلاحظ أن تطبيق أسلوب التحسين المستمرفي الصناعات الكيماوية أعلى نسبة تطبيق في أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة جميعها، في حين بلغ أدنى مستوى لتطبيق أسلوب التحسين المستمر، في صناعات الطباعة والتغليف، وبمتوسط تطبيق (1.000) وبوزن نسبي (20%)، وهو مستوى منخفض.

3-2-3-1-3 اختبار فرضيات الفرضية الرئيسية الاولى وفرضياتها الفرعية:

H01 : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

H01-1 : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مقاساً بالعائد على الأصول.

جدول (24) نتائج اختبار أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مجتمعة على العائد على الأصول

المتغير التابع	ملخص النموذج Model Summery		تحليل التباين ANOVA		جدول المعاملات Coeffecient				
	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	F المحسوبة	Sig F	البيان	B	الخطأ المعياري	T	Sig t
العائد على الأصول	0.593	0.351	11.763	0.000	التكاليف حسب الانشطة	0.799	0.835	0.958	0.347
					إدارة الجودة الشاملة	0.539	0.111	4.856	0.000
					الانتاج في الوقت المحدد	0.536	1.035	0.518	0.609
					بطاقة الأداء المتوازن	-5.084	3.481	-1.460	0.156
					6 سيجما	4.130	1.132	3.647	0.001
					التكلفة المستهدفة	-0.348	1.183	-0.294	0.771
					هندسة القيمة	0.708	2.215	0.320	0.752
					التحسين المستمر	6.261	2.145	2.919	0.007
					ثابت الانحدار	4.387	4.893	0.897	0.378

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$

تشير نتائج الجدول (24) أن معامل الارتباط (R = 0.593) يشير إلى العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، كما أن أثر المتغيرات المستقلة (أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة) على المتغير التابع (العائد على الأصول) هو أثر ذو دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة F المحسوبة هي (11.763)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000) وهو أقل من 0.05. ومن جهة

أخرى، فقد استطاعت (أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة) تفسير (35.1%) من التباين في العائد على الأصول، حيث ظهر أن قيمة معامل التحديد (R^2= 0.351).

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: **"يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مقاساً بالعائد على الأصول".**

وهذا مؤشر إلى أن تبني أساليب المحاسبة الحديثة يمكن الشركة من استغلال أصولها بشكل أكبر لتوليد الأرباح.

وفيما يلي نتائج اختبار الفرضيات المتفرعة عن الفرضية الرئيسية الاولى، فيما يتعلق بالعائد على الأصول، على النحو التالي:

1- أظهرت قيمة B عند أسلوب (التكاليف حسب الأنشطة) والتي بلغت (0.799) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (0.958)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.347)، وعليه نقبل الفرضية الفرعية الأولى المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على الأصول، والتي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام التكاليف حسب الأنشطة على الربحية مقاساً بالعائد على الأصول للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان".

2- أظهرت قيمة B عند أسلوب (إدارة الجودة الشاملة) والتي بلغت (0.539) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (4.856)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.000)، وعليه نرفض الفرضية الفرعية العدمية الثانية المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على الأصول ونقبل الفرضية البديلة التي تقول "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام إدارة الجودة الشاملة على الربحية مقاساً بالعائد على الأصول للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان".

3- أظهرت قيمة B عند أسلوب (الإنتاج في الوقت المحدد) والتي بلغت (0.536) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (0.518)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.609)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الثالثة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على الأصول والتي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام الانتاج في الوقت

المحدد على الربحية مقاساً بالعائد على الأصول للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان".

4- أظهرت قيمة B عند أسلوب (بطاقة الاداء المتوازن) والتي بلغت (5.084-) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (1.460-)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.156)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الرابعة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على الأصول والتي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام بطاقة الأداء المتوازن على الربحية مقاساً بالعائد على الأصول للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان".

5- أظهرت قيمة B عند أسلوب (6 سيجما) والتي بلغت (4.130) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (3.647)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.001)، وعليه نرفض الفرضية العدمية الفرعية الخامسة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على الأصول ونقبل الفرضية البديلة التي تقول "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام 6 سيجما على الربحية مقاساً بالعائد على الأصول للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان".

6- أظهرت قيمة B عند أسلوب (التكلفة المستهدفة) والتي بلغت (0.348-) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (0.294-)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.771)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية السادسة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على الأصول والتي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام التكلفة المستهدفة على الربحية مقاساً بالعائد على الأصول للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان".

7- أظهرت قيمة B عند أسلوب (هندسة القيمة) والتي بلغت (0.708) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (0.320)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.752)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية السابعة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على الأصول والتي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام هندسة القيمة على الربحية مقاساً بالعائد على الأصول للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان".

8- أظهرت قيمة B عند أسلوب (التحسين المستمر) والتي بلغت (6.261) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (2.919)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.007)، وعليه نرفض

الفرضية العدمية الفرعية الثامنة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على الأصول ونقبل الفرضية البديلة التي تقول "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام التحسين المستمر على الربحية مقاساً بالعائد على الأصول للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان".

وهذا يؤكد أهمية إدارة الجودة الشاملة و6 سيجما والتحسين المستمر كأهم الأساليب التي تعمل على استغلال الموارد المتاحة سواء كانت مالية أو بشرية أو آلية.

H01-2 : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان في الاردن، مقاساً بالعائد على الإستثمار.

جدول (25) نتائج اختبار أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مجتمعة على العائد على الإستثمار

المتغير التابع	ملخص النموذج Model Summery		تحليل التباين ANOVA		جدول المعاملات Coeffecient				
	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	F المحسوبة	Sig F	البيان	B	الخطأ المعياري	T	Sig t
العائد على الإستثمار	0.399	0.159	1.763	0.131	التكاليف حسب الانشطة	-14.031	18.784	-0.747	0.462
					إدارة الجودة الشاملة	-35.394	52.040	-0.680	0.502
					الانتاج في الوقت المحدد	12.726	19.215	0.662	0.514
					بطاقة الأداء المتوازن	-34.793	43.999	-0.791	0.436
					6 سيجما	-4.869	8.425	-0.578	0.568
					التكلفة المستهدفة	16.895	2.752	6.139	0.015
					هندسة القيمة	43.302	52.629	0.823	0.418
					التحسين المستمر	39.946	39.161	1.020	0.317
					ثابت الانحدار	36.029	87.325	0.413	0.683

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

من خلال نتائج الجدول (25) فان معامل الارتباط (R = 0.399) يشير إلى العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، كما أن أثر المتغيرات المستقلة (أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة) على المتغير التابع (العائد على الإستثمار) هو أثر غير دال إحصائياً، حيث كانت قيمة F المحسوبة هي (1.763)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.131) وهو أكبر من 0.05. ومن جهة أخرى، فقد استطاعت (أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة) تفسير (15.9%) من التباين في العائد على الإستثمار، حيث ظهر أن قيمة معامل التحديد (R^2= 0.159).

وبناء على ما سبق، نقبل الفرضية العدمية القائلة: **"لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مقاساً بالعائد على الإستثمار".**

وهذا يشير يشير إلى أن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية الاردنية غير مرتبط بسياسات التمويل التي تتبعها الشركات وبالتالي استغلال الموارد المالية المتاحة لتحقيق الارباح.

وفيما يلي نتائج اختبار الفرضيات المتفرعة عن الفرضية العدمية، فيما يتعلق بالعائد على الإستثمار، على النحو التالي:

1- أظهرت قيمة B عند أسلوب (التكاليف حسب الأنشطة) والتي بلغت (-14.031) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (-0.747)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.462)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الأولى المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على الإستثمار والتي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب التكاليف حسب الأنشطة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على الإستثمار".

2- أظهرت قيمة B عند أسلوب (إدارة الجودة الشاملة) والتي بلغت (-35.394) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (-0.680)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.502)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الثانية المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على الإستثمار والتي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب إدارة الجودة

الشاملة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على الإستثمار".

3- أظهرت قيمة B عند أسلوب (الإنتاج في الوقت المحدد) والتي بلغت (12.726) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (0.662)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.514)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الثالثة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على الإستثمار والتي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على الإستثمار".

4- أظهرت قيمة B عند أسلوب (بطاقة الاداء المتوازن) والتي بلغت (34.793-) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (0.791-)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.436)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الرابعة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على الإستثمار والتي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على الإستثمار".

5- أظهرت قيمة B عند أسلوب (6 سيجما) والتي بلغت (4.869-) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (0.578-)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.568)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الخامسة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على الإستثمار والتي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب 6 سيجما على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على الإستثمار".

6- أظهرت قيمة B عند أسلوب (التكلفة المستهدفة) والتي بلغت (16.895) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (6.139)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.015)، وعليه نرفض الفرضية العدمية الفرعية السادسة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على الإستثمار ونقبل الفرضية البديلة التي تقول "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على الإستثمار".

7- أظهرت قيمة B عند أسلوب (هندسة القيمة) والتي بلغت (43.302) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (0.823)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.418)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية السابعة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على الإستثمار والتي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب هندسة القيمة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على الإستثمار".

8- أظهرت قيمة B عند أسلوب (التحسين المستمر) والتي بلغت (39.946) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (1.020)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.317)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الثامنة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على الإستثمار والتي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب التحسين المستمر على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على الإستثمار".

وقد يفسر الأثر المعنوي لأسلوب التكلفة المستهدفة وغياب الأثر المعنوي لبقية أساليب المحاسبة الادارية الحديثة إلى ربط الادارة هامش الربح المطلوب مع التكاليف الانتاجية مما قد يمكنها للحد من التكاليف الانتاجية لتحقق في المقابل انخفاضاً في تكاليف التمويل.

H01-3 : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مقاساً بالعائد على حقوق الملكية.

جدول (26) نتائج اختبار أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مجتمعة على العائد على حقوق الملكية

المتغير التابع	ملخص النموذج Model Summery		تحليل التباين ANOVA		جدول المعاملات Coeffecient				
	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	F المحسوبة	Sig F	البيان	B	الخطأ المعياري	T	Sig t
العائد على حقوق الملكية	0.556	0.309	8.265	0.000	**التكاليف حسب الانشطة**	-18.953	26.203	-0.723	0.476
					إدارة الجودة الشاملة	45.675	17.245	2.649	0.022
					الانتاج في الوقت المحدد	16.060	26.887	0.597	0.556
					بطاقة الأداء المتوازن	-46.824	60.077	-0.779	0.443
					6 سيجما	7.524	2.281	3.299	0.004
					التكلفة المستهدفة	-22.166	38.382	-0.578	0.569
					هندسة القيمة	60.485	72.479	0.835	0.412
					التحسين المستمر	52.067	11.535	4.514	0.000
					ثابت الانحدار	42.338	124.985	0.339	0.738

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

تشير نتائج الجدول (26) أن معامل الارتباط (R = 0.559) يشير إلى العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، كما أن أثر المتغيرات المستقلة (أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة) على المتغير التابع (العائد على حقوق الملكية) هو أثر ذو دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة F المحسوبة هي (8.265)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000) وهو أقل من 0.05. ومن جهة أخرى، فقد استطاعت (أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة) تفسير (30.9%) من التباين في العائد على حقوق الملكية، حيث ظهر أن قيمة معامل التحديد (R^2= 0.309).

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: **"يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان في الاردن، مقاساً بالعائد على حقوق الملكية".**

وهذا يقدم تعزيزاً لإمكانية الاستثمار في أسهم الشركات التي تتبع الاساليب المحاسبة الادارية الحديثة لزيادة قدرتها على استغلال الموارد المتاحة من المساهمين لتعظيم الربحية.

وفيما يلي نتائج اختبار الفرضيات المتفرعة عن الفرضية العدمية، فيما يتعلق بالعائد على حقوق الملكية، على النحو التالي:

1- أظهرت قيمة B عند أسلوب (التكاليف حسب الأنشطة) والتي بلغت (-18.953) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (-0.723)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.476)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الأولى المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على حقوق الملكية والتي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب التكاليف حسب الأنشطة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على حقوق الملكية".

2- أظهرت قيمة B عند أسلوب (إدارة الجودة الشاملة) والتي بلغت (45.675) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (2.649)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.022)، وعليه نرفض الفرضية العدمية الفرعية الثانية المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على حقوق الملكية ونقبل الفرضية البديلة التي تقول "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على حقوق الملكية".

3- أظهرت قيمة B عند أسلوب (الإنتاج في الوقت المحدد) والتي بلغت (16.060) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (0.597)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.556)، وعليه نقبل الفرضية عدمية االفرعية الثالثة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على حقوق الملكية والتي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على حقوق الملكية".

4- أظهرت قيمة B عند أسلوب (بطاقة الاداء المتوازن) والتي بلغت (46.824-) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (0.779-)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.443)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الرابعة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على حقوق الملكية والتي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على حقوق الملكية".

5- أظهرت قيمة B عند أسلوب (6 سيجما) والتي بلغت (7.524) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (3.299)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.004)، وعليه نرفض الفرضية العدمية الفرعية الخامسة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على حقوق الملكية ونقبل الفرضية البديلة التي تقول "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب 6 سيجما على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على حقوق الملكية".

6- أظهرت قيمة B عند أسلوب (التكلفة المستهدفة) والتي بلغت (22.166-) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (0.578-)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.569)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية السادسة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على حقوق الملكية والتي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على حقوق الملكية".

7- أظهرت قيمة B عند أسلوب (هندسة القيمة) والتي بلغت (60.485) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (0.835)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.412)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية السابعة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على حقوق الملكية والتي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب هندسة القيمة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على حقوق الملكية".

8- أظهرت قيمة B عند أسلوب (التحسين المستمر) والتي بلغت (52.067) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (4.514)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.000)، وعليه نرفض الفرضية العدمية الفرعية الثامنة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على

حقوق الملكية والتي تقول "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب التحسين المستمر على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على حقوق الملكية".

وقد يعزى الأثر المعنوي لادارة الجودة الشاملة و6 سيجما والتحسين المستمر إلى أن تطبيق هذه الأساليب سيزيد من كفاءة الشركة للوصول إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لتعظيم الربحية.

H01-4: لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مقاساً بالعائد على المبيعات.

جدول (27) نتائج اختبار أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مجتمعة على العائد على المبيعات

المتغير التابع	ملخص النموذج Model Summery		تحليل التباين ANOVA		جدول المعاملات Coeffecient				
	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	F المحسوبة	Sig F	البيان	B	الخطأ المعياري	T	Sig t
العائد على المبيعات	0.760	0.577	19.269	0.000	التكاليف حسب الانشطة	13.737	5.494	2.500	0.029
					إدارة الجودة الشاملة	7.477	3.590	2.083	0.048
					الانتاج في الوقت المحدد	-6.247	3.053	-2.046	0.051
					بطاقة الأداء المتوازن	-3.403	7.597	-0.448	0.658
					6 سيجما	6.230	6.618	0.941	0.356
					التكلفة المستهدفة	18.909	4.110	4.600	0.000
					هندسة القيمة	19.428	14.280	1.360	0.186
					التحسين المستمر	31.156	9.671	3.222	0.008
					ثابت الانحدار	29.034	8.786	3.305	0.003

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

تشير نتائج الجدول (27) أن معامل الارتباط (R = 0.760) يشير إلى العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، كما أن أثر المتغيرات المستقلة (أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة) على المتغير التابع (العائد على المبيعات) هو أثر ذو دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة F المحسوبة هي (19.269)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000) وهو أقل من 0.05. ومن جهة أخرى، فقد استطاعت (أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة) تفسير (57.7%) من التباين في العائد على المبيعات، حيث ظهر أن قيمة معامل التحديد (R^2= 0.577).

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: **"يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مقاساً بالعائد على المبيعات".**

وهذا مؤشر على أن تبني أساليب المحاسبة الادارية الحديثة سيزيد من قدرة الشركة على تلبية احتياجات العملاء وزيادة حصتها السوقية مما يزيد من مبيعاتها وتعظيم أرباحها.

وفيما يلي نتائج اختبار الفرضيات المتفرعة عن الفرضية العدمية، فيما يتعلق بالعائد على المبيعات، على النحو التالي:

1- أظهرت قيمة B عند أسلوب (التكاليف حسب الأنشطة) والتي بلغت (13.737) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (2.500)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.029)، وعليه نرفض الفرضية العدمية الفرعية الأولى المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على المبيعات ونقبل الفرضية البديلة التي تقول "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب التكاليف حسب الأنشطة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على المبيعات".

2- أظهرت قيمة B عند أسلوب (إدارة الجودة الشاملة) والتي بلغت (7.477) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (2.083)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.048)، وعليه نرفض الفرضية العدمية الفرعية الثانية المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على المبيعات ونقبل الفرضية البديلة التي تقول "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب إدارة الجودة الشاملة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على المبيعات".

3- أظهرت قيمة B عند أسلوب (الإنتاج في الوقت المحدد) والتي بلغت (6.247-) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (2.046-)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.051)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الثالثة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على المبيعات التي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على المبيعات".

4- أظهرت قيمة B عند أسلوب (بطاقة الاداء المتوازن) والتي بلغت (3.403-) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (0.448-)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.658)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الرابعة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على المبيعات التي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب بطاقة الأداء المتوازن على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على المبيعات".

5- أظهرت قيمة B عند أسلوب (6 سيجما) والتي بلغت (6.230) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (0.941)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.356)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الخامسة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على المبيعات التي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب 6 سيجما على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على المبيعات".

6- أظهرت قيمة B عند أسلوب (التكلفة المستهدفة) والتي بلغت (18.909) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (4.110)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.000)، وعليه نرفض الفرضية العدمية الفرعية السادسة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على المبيعات ونقبل الفرضية البديلة التي تقول "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على المبيعات".

7- أظهرت قيمة B عند أسلوب (هندسة القيمة) والتي بلغت (19.428) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (1.360)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.186)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية السابعة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق

بالعائد على المبيعات التي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب هندسة القيمة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على المبيعات".

8- أظهرت قيمة B عند أسلوب (التحسين المستمر) والتي بلغت (31.156) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (3.222)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.008)، وعليه نرفض الفرضية العدمية الفرعية الثامنة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الأولى فيما يتعلق بالعائد على المبيعات ونقبل الفرضية البديلة التي تقول "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب التحسين المستمر على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على المبيعات".

وقد يعزى الأثرالمباشر لأسلوب التكاليف حسب الأنشطة إلى أن هذا الأسلوب يظهر التكاليف الانتاجية بدقة أكبر مما يسهل على حساب تكلفة البضاعة المباعة بشكل أكبر وهذا بدوره أن يزيد من دقة احتساب الارباح لكل دينار من المبيعات، أما الأثر المعنوي لإدارة الجودة الشاملة والتكلفة المستهدفة والتحسين المستمر فقد يعود إلى أن تطبيق هذه الأساليب يقلل من التالف ويزيد من جودة المنتج ويجعل الشركة تحقق تنافساً أكبر من خلال سياساتها التسعيرية.

2-3-2-3 تحليل البيانات ومناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الثانية وفرضياتها الفرعية:

2-3-2-3 تحليل أسئلة إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية للفرضية الرئيسية الثانية:

1- أسلوب الموازنات التخطيطية:

جدول رقم (28) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى التطبيق لاسلوب الموازنات التخطيطية

رقم الفقرة	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى التطبيق
58.	تعتمد الشركة على الموازنات التخطيطية كمعيار أداء يتوقع الوصول إليه من قبل العاملين.	3.938	0.904	3	مرتفع
59.	تتم مراعاة المبادىء العلمية الخاصة بإعداد الموازنات عند صياغتها في شركتكم.	3.977	0.811	2	مرتفع
60.	تعد الموازنات التخطيطة بحيث تشمل جميع أوجه النشاط في الشركة.	3.992	0.858	1	مرتفع
61.	تعد الموازانات التخطيطية بحيث تراعي الخطط الفرعية وتنسق بينهما وبين الأهداف الرئيسية.	3.885	0.886	5	مرتفع
62.	تراعي الموازنات مبدأ المرونة عند إعدادها.	3.854	0.924	6	مرتفع
63.	يعتمد إعداد الموازنة على مشاركة جميع المستويات الإدارية في إعدادها.	3.754	0.924	9	مرتفع
64.	يتم إعداد الموازنة لعدة مستويات من النشاط	3.831	0.908	7	مرتفع
65.	لا تستخدم الموازنات التخطيطية كوسيلة لتوقيع العقوبات على العاملين بالشركة وإنما لتحفيزهم على العمل وزيادة انتاجيتهم بوجود نظام حوافز مناسب.	3.731	0.896	10	مرتفع
66.	تكون الموازنات التخطيطية واقعية قابلة للتحقق والوصول إليها بما يشجع العاملين للإلتزام بها والعمل على تحقيقها.	3.908	0.802	4	مرتفع
67.	مراعاة النواحي السلوكية عند إعداد الموازنات التخطيطية	3.685	0.907	11	مرتفع
68.	يؤدي تطبيق الموازنات التخطيطية إلى تحقيق التنسيق والتواصل بين أقسام الشركة وكذلك قياس الأداء وتحفيز المديرين للعمل بسبب وجود أسلوب التحفيز المرتبط الموازنة.	3.769	0.876	8	مرتفع
	المقياس العام	**3.848**	**0.699**		**مرتفع**

نلاحظ من الجدول (28) أن المقياس العام لاسلوب الموازنات التخطيطية مرتفع، حيث بلغ المتوسط العام (3.848) وبانحراف معياري (0.699). وقد جاءت الفقرة "تعد الموازنات التخطيطة بحيث تشمل جميع أوجه النشاط في الشركة" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.992) وبمستوى تطبيق مرتفع وبوزن نسبي (79.8%) وبانحراف معياري (0.858)، في حين حلت الفقرة "مراعاة النواحي السلوكية عند إعداد الموازنات التخطيطية" بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.685) وبمستوى تطبيق مرتفع وبوزن نسبي (73.7%) وبانحراف معياري (0.907). ويلاحظ أن الشركات الصناعية في الاردن تعد الموازنات التخطيطية بحيث يشمل جميع أوجه نشاط الشركة حيث أنها تعتبر من أهم ادوات الرقابة المالية والتشغيلية على العمليات التشغيلية، وبالمقابل لوحظ انه يتم مراعاة النواحي السلوكية للموظفين بدرجة أقل عند إعداد الموازنات التخطيطية.

2- اسلوب التكاليف المعيارية:

جدول رقم (29) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى التطبيق لاسلوب التكاليف المعيارية

رقم الفقرة	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	مستوى التطبيق
69.	تقوم الشركة بإعداد معايير للمواد والأجور المباشرة.	3.948	0.800	3	مرتفع
70.	تقوم الشركة بإعداد معايير أو تقديرات للتكاليف الإضافية (مباشرة أو غير مباشرة).	3.956	0.834	1	مرتفع
71.	تقوم الشركة بإعداد المعايير لفترة الموازنة بأكملها.	3.831	0.933	5	مرتفع
72.	يتم إعداد المعايير بناء على أسس موضوعية مع مراعاة ظروف الإنتاج الطبيعية.	3.808	0.941	6	مرتفع
73.	يتم إعداد معايير بناءّ على التكاليف الفعلية لفترات سابقة.	3.944	0.829	4	مرتفع
74.	التكاليف المعيارية وسيلة لتحقيق الرقابة على عناصر التكلفة المباشرة وغير المباشرة عن طريق تحديد الإنحرافات ومعرفة أسبابها والعمل على معالجتها.	3.952	0.897	2	مرتفع
المقياس العام		**3.906**	**0.757**		**مرتفع**

نلاحظ من الجدول (29) أن المقياس العام لاسلوب التكاليف المعيارية مرتفع، حيث بلغ المتوسط العام (3.906) وبانحراف معياري (0.757). وقد جاءت الفقرة "تقوم الشركة بإعداد معايير أو تقديرات للتكاليف الإضافية (مباشرة أو غير مباشرة)" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.956) وبمستوى تطبيق مرتفع وبانحراف معياري(79.1%) وبانحراف معياري (0.834)، في حين حلت الفقرة "يتم إعداد المعايير بناء على أسس موضوعية مع مراعاة ظروف الإنتاج الطبيعية" بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.808) وبمستوى تطبيق مرتفع وبوزن نسبي (76.2%) وبانحراف معياري (0.941).

مما سبق فإنه مؤشر على أن هذا الاسلوب مطبق بشكل كبير في الشركات الصناعية وذلك لسهولة تطبيقه واعتماده على معايير موضوعية تمكن الادارة من تحديد الانحرافات ومقارنتها خلال الفترات.

3- اسلوب التكاليف المتغيرة:

جدول رقم (30) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى التطبيق لاسلوب التكاليف المتغيرة

رقم الفقرة	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	ومستوى التطبيق
75.	يتم تحديد وحدة المنتج بحيث تشمل المواد والأجور المباشرة والتكاليف الإضافية غير المباشرة المتغيرة فقط.	3.756	0.907	4	مرتفع
76.	يتم تحميل التكاليف الصناعية الثابتة غير المباشرة على حساب الأرباح والخسائر.	3.762	0.896	3	مرتفع
77.	يتم اعتبار المصاريف الإدارية والبيعية الثابتة مصاريف فترة تحمل على حساب الأرباح والخسائر.	3.946	0.856	1	مرتفع
78.	يتم تقييم مخزون آخر المدة من المنتجات تحت التشغيل وتامة الصنع على أساس التكلفة المتغيرة.	3.752	0.941	5	مرتفع
79.	يتم تحديد المساهمة الحدية للوحدة بطرح التكلفة المتغيرة للوحدة من سعر بيع الوحدة وهو يمثل مدى مساهمة الوحدة في تغطية التكاليف الثابتة.	3.785	0.915	2	مرتفع
المقياس العام		**3.800**	**0.751**		**مرتفع**

نلاحظ من الجدول (30) أن المقياس العام لاسلوب التكاليف المتغيرة مرتفع، حيث بلغ المتوسط العام (3.800) وبانحراف معياري (0.751). وقد جاءت الفقرة "يتم اعتبار المصاريف الإدارية والبيعية الثابتة مصاريف فترة تحمل على حساب الأرباح والخسائر" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.946) وبمستوى تطبيق مرتفع وبانحراف معياري (0.856)، في حين حلت الفقرة "يتم تقييم مخزون آخر المدة من المنتجات تحت التشغيل وتامة الصنع على أساس التكلفة المتغيرة" بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.752) وبمستوى تطبيق مرتفع وبانحراف معياري (0.941).

وهذا يشير إلى أن هذا الأسلوب يعتمد عليه الكثير من الإدارات في الشركات الصناعية في إعداد تقاريرها الداخلية والتي تمكنها من تتبع التكاليف الانتاجية وفصلها من تكاليف الفترة.

4- **أسلوب تحليل نقطة التعادل:**

جدول رقم (31) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى التطبيق لأسلوب تحليل نقطة التعادل

رقم الفقرة	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	ومستوى التطبيق
80.	تقوم الشركة بالفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة.	4.062	0.814	1	مرتفع
81.	تقوم الشركة بتحليل التكاليف المختلطة إلى شقيها المتغير والثابت.	3.962	0.866	3	مرتفع
82.	تقوم الشركة بدراسة تأثير تغير أسعار بيع المنتجات على الربحية.	3.946	0.838	4	مرتفع
83.	تقوم الشركة بدراسة تأثير تغير حجم الإنتاج على الربحية.	3.969	0.931	2	مرتفع
84.	تقوم الشركة بدراسة تأثير تغير التكاليف الثابتة والمتغيرة على الربحية.	3.900	0.914	6	مرتفع
85.	يستخدم تحليل التعادل في التخطيط لتحديد حجم النشاط الذي يحقيق مستوى معين من الأرباح.	3.800	0.910	7	مرتفع
86.	تقوم الشركة بتحليل التعادل على أساس العلاقة الخطية بين متغيرات الحجم والربح والتكلفة.	3.915	0.845	5	مرتفع
المقياس العام		**3.936**	**0.728**		**مرتفع**

نلاحظ من الجدول (31) أن المقياس العام لاسلوب تحليل نقطة التعادل مرتفع، حيث بلغ المتوسط العام (3.936) وبانحراف معياري (0.728). وقد جاءت الفقرة "تقوم الشركة بالفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.062) وبمستوى تطبيق مرتفع وبانحراف معياري (0.814)، في حين حلت الفقرة "يستخدم تحليل التعادل في التخطيط لتحديد حجم النشاط الذي يحقق مستوى معين من الأرباح" بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.800) وبمستوى تطبيق مرتفع وبانحراف معياري (0.910).

ويرى الباحث أن هذا مؤشر على أهمية هذا الأسلوب الذي يربط ما بين التكلفة والحجم والسعر مما يمكن الادارة الى زيادة قدرتها على رقابة العمليات بالاضافة الى مقارنة أدائها بالمنافسين مما يوفر لدى الشركة هامش أمان ويحافظ على حصتها السوقية.

5- اسلوب محاسبة المسؤولية:

جدول رقم (32) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى التطبيق لاسلوب محاسبة المسؤولية

رقم الفقرة	الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	ومستوى التطبيق
.87	يوجد في الشركة هيكل تنظيمي واضح يوضح الصلاحيات والمسؤوليات لكل مدير في الشركة.	3.908	1.038	1	مرتفع
.88	يتم تحديد مراكز المسؤولية بصورة دقيقة وفقاً للهيكل التنظيمي.	3.821	1.030	3	مرتفع
.89	يوجد معايير أداء مكتوبة لكل مركز مسؤولية.	3.792	1.032	4	مرتفع
.90	تتفق معايير الأداء لمراكز المسؤولية مع أهداف الشركة.	3.825	0.944	2	مرتفع
.91	تقوم الشركة بإعداد تقارير الأداء لكل مركز مسؤولية.	3.708	0.984	5	مرتفع
.92	يتم تقييم الأداء وإعداد التقارير بصورة دورية للعاملين.	3.700	1.017	6	مرتفع
.93	تحقق الشركة التوازن بين المساءلة والرقابة (Controllability & Accountability) عند تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية.	3.592	0.986	7	متوسط
	المقياس العام	**3.764**	**0.867**		**مرتفع**

يوضح الجدول (32) أن مستوى المقياس العام لاسلوب محاسبة المسؤولية مرتفع، حيث بلغ المتوسط العام (3.764) وبانحراف معياري (0.867). وقد جاءت الفقرة "يوجد في الشركة هيكل تنظيمي واضح يوضح الصلاحيات والمسؤوليات لكل مدير في الشركة" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.908) وبمستوى تطبيق مرتفع وبانحراف معياري (1.038)، في حين حلت الفقرة "تحقق الشركة التوازن بين المساءلة والرقابة (Controllability & Accountability) عند تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية" بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.592) وبمستوى تطبيق متوسط وبانحراف معياري (0.986).

وهذا يبين أنه حجر الأساس في تطبيق محاسبة المسؤولية يعتمد على وجود هيكل تنظيمي واضح يوزع الصلاحيات والمسؤوليات مما يسهل عملية المسائلة لاحقاً. ويعتبر هذا الاسلوب مهما لدى أفراد العينة بالرغم من أن العديد منهم قد أشاروا الى عدم قدرة الشركة التي تطبق هذا الأسلوب على تحقيق التوازن بين المساءلة والرقابة.

والجدول التالي يقارن مستوى التطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، على النحو التالي:

جدول رقم (33) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى التطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

رقم الفقرة	الأسلوب	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الرتبة	ومستوى التطبيق
4	**تحليل نقطة التعادل**	3.936	78.72%	0.728	1	مرتفع
2	**التكاليف المعيارية**	3.906	78.12%	0.757	2	مرتفع
1	**الموازنات التخطيطية**	3.848	76.96%	0.699	3	مرتفع
3	**التكاليف المتغيرة**	3.8	76.00%	0.751	4	مرتفع
5	**محاسبة المسؤولية**	3.764	75.28%	0.867	5	مرتفع
المحاسبة الإدارية التقليدية		**3.851**	**77.02%**	**0.614**		**مرتفع**

نلاحظ من الجدول (33) أن المقياس العام لاساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مرتفع، حيث بلغ المتوسط العام (3.851) ووزن نسبي (77.02%) وبانحراف معياري (0.614). وقد جاء (أسلوب تحليل نقطة التعادل) بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.936) ووزن نسبي (78.72%) وبانحراف معياري (0.728). وبمستوى تطبيق مرتفع، في حين حل (أسلوب

محاسبة المسؤولية) بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.764) ووزن نسبي (75.28%) وبانحراف معياري (0.867)، وبمستوى تطبيق مرتفع.جود محاسبة المسؤولية في المرتبة الأخيرة فهذا مؤشر على عدم وضوح الفرق بين المساءلة والرقابة والتوازن بينهما.

وقد يعزى احتلال أسلوب تحليل نقطة التعادل في المرتبة الأولى في أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية لسهولة تطبيقه نسبيا وللمحتوى المعلومات الذي يقدمه لمتخذي القرار فيما يخص السعر والحجم والتكلفة، أما وجود محاسبة المسؤولية في المرتبة الأخيرة فهذا مؤشر على عدم وضوح الفرق بين المساءلة والرقابة والتوازن بينهما.

2-2-3-2-3 تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية حسب القطاعات الصناعية:

الجدول التالي يعرض مستويات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، حسب الصناعات ضمن القطاع الصناعي، على النحو التالي:

جدول رقم (34) المتوسطات الحسابية لمستوى التطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية حسب الصناعات ضمن القطاع الصناعي

الأسلوب	الموازنات التخطيطية	التكاليف المعيارية	التكاليف المتغيرة	تحليل نقطة التعادل	محاسبة المسؤولية	المحاسبة الإدارية التقليدية
الطبية والأدوية	3.973	4.007	3.950	3.970	4.030	3.986
التبغ والسجائر	3.218	3.700	3.080	3.743	3.429	3.434
الاستخراجية والتعدينية	3.867	3.730	3.831	3.949	3.597	3.795
الهندسية والإنشائية	3.938	4.052	3.725	3.821	3.795	3.866
الطباعة والتغليف	3.788	3.722	4.000	3.714	1.000	3.245
الغذائية والمشروبات	3.735	4.208	3.917	4.214	4.095	4.034
الكهربائية	3.586	3.944	3.689	3.968	4.095	3.857
الكيماوية	3.182	4.250	4.000	3.929	4.071	3.886
الملابس والنسيج	4.100	3.900	3.760	3.814	4.086	3.932
الورق والكرتون	3.977	3.958	3.500	3.857	3.714	3.801

من خلال الجدول (34) أعلاه، نلاحظ ما يلي:

1- بلغ أعلى مستوى لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مجتمعة، في الصناعات الغذائية والمشروبات، وبمتوسط تطبيق (4.034) وبوزن نسبي (80.7%)، وهو مستوى مرتفع، في حين بلغ أدنى مستوى مستوى لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مجتمعة، في صناعات الطباعة والتغليف، وبمتوسط تطبيق (3.245) وبوزن نسبي (64.9%)، وهو مستوى متوسط.

2- بلغ أعلى مستوى لتطبيق أسلوب الموازنات التخطيطية، في صناعة الملابس والنسيج، وبمتوسط تطبيق (4.100) وبوزن نسبي (82%)، وهو مستوى مرتفع، في حين بلغ أدنى مستوى لتطبيق أسلوب الموازنات التخطيطية، في الصناعات الكيماوية، وبمتوسط تطبيق قدره (3.182) وبوزن نسبي (63.6%)، وهو مستوى متوسط.

3- بلغ أعلى مستوى لتطبيق أسلوب التكاليف المعيارية، في الصناعات الكيماوية، وبمتوسط تطبيق (4.250) وبوزن نسبي (85%)، وهو مستوى مرتفع، في حين بلغ أدنى مستوى لتطبيق أسلوب التكاليف المعيارية، في صناعة التبغ والسجائر، وبمتوسط تطبيق (3.700) وبوزن نسبي (74%)، وهو مستوى مرتفع.

4- بلغ أعلى مستوى لتطبيق أسلوب التكاليف المتغيرة، في الصناعات الكيماوية وصناعة الطباعة والتغليف، وبمتوسط تطبيق (4.000) وبوزن نسبي (80%)، وهو مستوى مرتفع، في حين بلغ أدنى مستوى لتطبيق أسلوب التكاليف المتغيرة، في صناعة التبغ والسجائر، وبمتوسط تطبيق (3.080) ووزن نسبي (61.6%)، وهو مستوى متوسط.

5- بلغ أعلى مستوى لتطبيق أسلوب تحليل نقطة التعادل، في الصناعات الغذائية والمشروبات، وبمتوسط تطبيق (4.214) وبوزن نسبي (84.3%)، وهو مستوى مرتفع، في حين بلغ أدنى مستوى لتطبيق أسلوب تحليل نقطة التعادل، في صناعة الطباعة والتغليف، وبمتوسط تطبيق (3.714) وبوزن نسبي (74.3%)، وهو مستوى مرتفع.

6- بلغ أعلى مستوى لتطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية، في الصناعات الغذائية والمشروبات والصناعات الكهربائية، وبمتوسط تطبيق (4.095) وبوزن نسبي (81.9%)، وهو مستوى مرتفع، في حين بلغ أدنى مستوى لتطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية، في صناعة الطباعة والتغليف، وبمتوسط تطبيق (1.000) وبوزن نسبي (20%)، وهو مستوى متخفض.

3-2-3-2-3 إختبار الفرضية الرئيسية الثانية وفرضياتها الفرعية:

H02 : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان.

ولاختبار الفرضيات المتفرعة عن هذه الفرضية، تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد، وكانت النتائج كما يلي:

H02-1 : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مقاساً بالعائد على الأصول.

جدول (35) نتائج اختبار أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مجتمعة على العائد على الأصول

المتغير التابع	ملخص النموذج Model Summery		تحليل التباين ANOVA		جدول المعاملات Coeffecient				
	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	F المحسوبة	Sig F	البيان	B	الخطأ المعياري	T	Sig t
العائد على الأصول	0.794	0.631	20.006	0.000	**الموازنات التخطيطية**	2.042	0.827	2.468	0.032
					التكاليف المعيارية	-2.036	1.457	-1.397	0.173
					التكاليف المتغيرة	2.904	1.111	2.613	0.020
					تحليل نقطة التعادل	-3.280	1.682	-1.950	0.061
					محاسبة المسؤولية	-0.166	0.261	-0.636	0.530
					ثابت الانحدار	4.480	3.508	1.277	0.212

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$

تشير نتائج الجدول (35) أن معامل الارتباط (R = 0.794) يشير إلى العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، كما أن أثر المتغيرات المستقلة (أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية) على المتغير التابع (العائد على الأصول) هو أثر ذو دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة F المحسوبة هي (20.006)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000) وهو أقل من (0.05).

ومن جهة أخرى، فقد استطاعت (أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية) تفسير (63.1%) من التباين في العائد على الأصول، حيث ظهر أن قيمة معامل التحديد (R^2= 0.631).

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية الرئيسية الأولى ونقبل الفرضية البديلة القائلة:

"يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مقاساً بالعائد على الأصول".

وهذا يشير إلى أن اتباع الاساليب الادارية التقليدية تعتبر من السياسات المتبعة لدى الشركة لمراقبة مدى قدرتها على استغلال أصولها بشكل أفضل ونلاحظ أن نسبة التفسير والبالغة (63.1%) هي تأكيد زيادة مستوى تطبيق هذه الأساليب في الشركات الصناعية مما زاد أثرها.

وفيما يلي نتائج اختبار الفرضيات المتفرعة عن الفرضية الرئيسية الثانية، فيما يتعلق بالعائد على الأصول، على النحو التالي:

1- أظهرت قيمة B عند أسلوب (الموازنات التخطيطية) والتي بلغت (2.042) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (2.468)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.032)، وعليه نرفض الفرضية العدمية الفرعية الأولى المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية فيما يتعلق بالعائد على الأصول ونقبل الفرضية البديلة التي تقول "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب الموازنات التخطيطية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على الأصول".

2- أظهرت قيمة B عند أسلوب (التكاليف المعيارية) والتي بلغت (2.036-) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (1.397-)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.173)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الثانية المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية فيما يتعلق بالعائد على الأصول التي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب التكاليف المعيارية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على الأصول".

3- أظهرت قيمة B عند أسلوب (التكاليف المتغيرة) والتي بلغت (2.904) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (2.613)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.020)، وعليه نرفض الفرضية العدمية الفرعية الثالثة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية فيما يتعلق بالعائد على

الأصول ونقبل الفرضية البديلة التي تقول "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب التكاليف المتغيرة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على الأصول".

4- أظهرت قيمة B عند أسلوب (تحليل نقطة التعادل) والتي بلغت (3.280-) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (1.950-)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.061)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الرابعة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية فيما يتعلق بالعائد على الأصول التي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب تحليل نقطة التعادل على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على الأصول".

5- أظهرت قيمة B عند أسلوب (محاسبة المسؤولية) والتي بلغت (0.166-) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (0.636-)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.530)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الخامسة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية فيما يتعلق بالعائد على الأصول التي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب محاسبة المسؤولية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على الأصول".

وقد يعود الأثر المعنوي للموازنات التخطيطية إلى دورها الرقابي في استغلال الأصول المتاحة وعدم وجود هدر في التكاليف، كما أن الأثر المعنوي للتكاليف المتغيرة إلى أنها تفصل ما بين تكاليف المنتج وتكاليف الفترة مما يمكّن الشركة من ترشيد نفقاتها الانتاجية.

H02-2 : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مقاساً بالعائد على الإستثمار.

جدول (36) نتائج اختبار أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مجتمعة على العائد على الإستثمار

المتغير التابع	ملخص النموذج Model Summery		تحليل التباين ANOVA		جدول المعاملات Coeffecient				
	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	F المحسوبة	Sig F	البيان	B	الخطأ المعياري	T	Sig t
العائد على الإستثمار	0.828	0.686	22.684	0.000	**الموازنات التخطيطية**	0.661	0.173	3.821	0.000
					التكاليف المعيارية	-0.218	0.414	-0.526	0.603
					التكاليف المتغيرة	-0.180	0.231	-0.779	0.443
					تحليل نقطة التعادل	0.012	0.428	0.029	0.977
					محاسبة المسؤولية	0.761	0.181	4.204	0.000
					ثابت الانحدار	-0.371	0.715	-0.518	0.608

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

تشير نتائج الجدول (36) أن معامل الارتباط (R = 0.828) يشير إلى العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، كما أن أثر المتغيرات المستقلة (أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية) على المتغير التابع (العائد على الإستثمار) هو أثر ذو دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة F المحسوبة هي (22.684)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000) وهو أقل من 0.05. ومن جهة أخرى، فقد استطاعت (أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية) تفسير (68.6%) من التباين في العائد على الإستثمار، حيث ظهر أن قيمة معامل التحديد (R^2= 0.686).

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية الرئيسية الثانية ونقبل الفرضية البديلة القائلة:

"يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مقاساً بالعائد على الإستثمار".

وهذا مؤشر على أن الزيادة في تطبيق أساليب المحاسبة الادارية التقليدية مقارنة باساليب المحاسبة الادارية الحديثة قد أوجد الفارق الكبير في القدرة التفسيرية للعائد على الاستثمار والتي بلغت عن أساليب المحاسبة الادارية التقليدية (68.6%).

وفيما يلي نتائج اختبار الفرضيات المتفرعة عن الفرضية الرئيسية الثانية، فيما يتعلق بالعائد على الإستثمار، على النحو التالي:

1- أظهرت قيمة B عند أسلوب (الموازنات التخطيطية) والتي بلغت (0.661) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (3.821)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000)، وعليه نرفض العدمية الفرضية الفرعية الأولى المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية فيما يتعلق بالعائد على الإستثمار ونقبل الفرضية البديلة التي تقول "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب الموازنات التخطيطية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على الاستثمار".

2- أظهرت قيمة B عند أسلوب (التكاليف المعيارية) والتي بلغت (0.218-) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (0.526-)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.603)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الثانية المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية فيما يتعلق بالعائد على الإستثمار التي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب التكاليف المعيارية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على الاستثمار".

3- أظهرت قيمة B عند أسلوب (التكاليف المتغيرة) والتي بلغت (0.180-) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (0.779-)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.443)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الثالثة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية فيما يتعلق بالعائد على الإستثمار التي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب التكاليف المتغيرة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على الاستثمار".

4- أظهرت قيمة B عند أسلوب (تحليل نقطة التعادل) والتي بلغت (0.012) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (0.029)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.977)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الرابعة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية فيما يتعلق بالعائد

على الإستثمار التي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب تحليل نقطة التعادل على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على الاستثمار".

5- أظهرت قيمة B عند أسلوب (محاسبة المسؤولية) والتي بلغت (0.761) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (4.204)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.000)، وعليه نرفض الفرضية العدمية الفرعية الخامسة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية فيما يتعلق بالعائد على الإستثمار ونقبل الفرضية البديلة التي تقول "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب محاسبة المسؤولية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على الاستثمار".

وقد يعزى الأثر المعنوي المباشر للموازنات التخطيطية ومحاسبة المسؤولية إلى دورهما في تحقيق التوازن بين المساءلة والرقابة مما يزيد من قدرة الشركة على استغلال الموارد المالية وتقليل تكاليف التمويل.

H02-3 : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مقاساً بالعائد على حقوق الملكية.

جدول (37) نتائج اختبار أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مجتمعة على العائد على حقوق الملكية

المتغير التابع	ملخص النموذج Model Summery		تحليل التباين ANOVA		جدول المعاملات Coeffecient				
	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	F المحسوبة	Sig F	البيان	B	الخطأ المعياري	T	Sig t
العائد على حقوق الملكية	0.871	0.759	38.315	0.000	**الموازنات التخطيطية**	0.109	0.044	2.486	0.030
					التكاليف المعيارية	0.059	0.174	0.338	0.738
					التكاليف المتغيرة	0.253	0.107	2.359	0.035
					تحليل نقطة التعادل	0.343	0.177	1.936	0.063
					محاسبة المسؤولية	0.656	0.020	32.412	0.000
					ثابت الانحدار	0.460	0.301	1.528	0.137

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$

تشير نتائج الجدول (37) أن معامل الارتباط (R = 0.871) يشير إلى العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، كما أن أثر المتغيرات المستقلة (أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية) على المتغير التابع (العائد على حقوق الملكية) هو أثر ذو دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة F المحسوبة هي (38.315)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000) وهو أقل من (0.05).

ومن جهة أخرى، فقد استطاعت (أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية) تفسير (75.9%) من التباين في العائد على حقوق الملكية، حيث ظهر أن قيمة معامل التحديد (R^2= 0.759).

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية الرئيسية الثانية ونقبل الفرضية البديلة القائلة:

"يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مقاساً بالعائد على حقوق الملكية".

وهذا مؤشر على دور أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في إعطاء صورة عامة للمستثمرين في أسهم الشركة إلى قدرة الادارة على استغلال الموارد المالية المتاحة وبالتالي تعظيم الربحية.

وفيما يلي نتائج اختبار الفرضيات المتفرعة عن الفرضية الرئيسية الثانية، فيما يتعلق بالعائد على حقوق الملكية، على النحو التالي:

1- أظهرت قيمة B عند أسلوب (الموازنات التخطيطية) والتي بلغت (0.109) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (2.486)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.030)، وعليه نرفض الفرضية العدمية الفرعية الأولى المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية فيما يتعلق بالعائد على حقوق الملكية ونقبل الفرضية البديلة التي تقول "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب الموازنات التخطيطية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على حقوق الملكية".

2- أظهرت قيمة B عند أسلوب (التكاليف المعيارية) والتي بلغت (0.059) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (0.338)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.738)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الثانية المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية فيما يتعلق بالعائد على حقوق الملكية التي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب التكاليف المعيارية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على حقوق الملكية".

3- أظهرت قيمة B عند أسلوب (التكاليف المتغيرة) والتي بلغت (0.253) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (2.359)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.035)، وعليه نرفض الفرضية الفرعية العدمية الثالثة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية فيما يتعلق بالعائد على حقوق الملكية ونقبل البديلة التي تقول "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب التكاليف المتغيرة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على حقوق الملكية".

4- أظهرت قيمة B عند أسلوب (تحليل نقطة التعادل) والتي بلغت (0.343) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (1.936)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.063)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الرابعة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية فيما يتعلق بالعائد على حقوق الملكية التي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب تحليل نقطة التعادل على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على حقوق الملكية".

5- أظهرت قيمة B عند أسلوب (محاسبة المسؤولية) والتي بلغت (0.656) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (32.412)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.000)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الخامسة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية فيما يتعلق بالعائد على حقوق الملكية التي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب محاسبة المسؤولية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على حقوق الملكية".

وقد يعزى الأثر المعنوي للموازنات التخطيطية والتكاليف المتغيرة ومحاسبة المسؤولية إلى دور هذه الأساليب في تحقيق الرقابة المالية وربطها بالعمليات الانتاجية لتحديد الجدوى من التكاليف المنفقة.

H02-4 : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مقاساً بالعائد على المبيعات.

جدول (38) نتائج اختبار أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مجتمعة على العائد على المبيعات

المتغير التابع	ملخص النموذج Model Summery		تحليل التباين ANOVA		جدول المعاملات Coeffecient				
	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	F المحسوبة	Sig F	البيان	B	الخطأ المعياري	T	Sig t
العائد على المبيعات	0.896	0.803	53.254	0.000	**الموازنات التخطيطية**	0.111	0.038	2.905	0.011
					التكاليف المعيارية	0.243	0.239	1.016	0.318
					التكاليف المتغيرة	0.128	0.023	5.622	0.000
					تحليل نقطة التعادل	0.006	0.205	0.029	0.977
					محاسبة المسؤولية	0.660	0.037	17.601	0.000
					ثابت الانحدار	0.326	0.129	2.534	0.017

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \le 0.05)$

تشير نتائج الجدول (38) أن معامل الارتباط (R = 0.896) يشير إلى العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، كما أن أثر المتغيرات المستقلة (أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية) على المتغير التابع (العائد على المبيعات) هو أثر ذو دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة F المحسوبة هي (53.254)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000) وهو أقل من (0.05). ومن جهة أخرى، فقد استطاعت (أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية) تفسير (80.3%) من التباين في العائد على المبيعات، حيث ظهر أن قيمة معامل التحديد (R^2= 0.803).

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية الرئيسية الثانية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: **"يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة في بورصة عمان في الاردن، مقاساً بالعائد على المبيعات".**

وهذا مؤشر على دور أساليب المحاسبة الادارية التقليدية في تفسير التغير الحاصل في العائد على المبيعات (80.3%) وبشكل كبير مما يشير إلى أن الادارات في الشركات الصناعية في الاردن ما زالت تعتمد على هذه الأساليب لتفسير نتائجها المالية.

وفيما يلي نتائج اختبار الفرضيات المتفرعة عن الفرضية الرئيسية الثانية، فيما يتعلق بالعائد على المبيعات، على النحو التالي:

1- أظهرت قيمة B عند أسلوب (الموازنات التخطيطية) والتي بلغت (0.111) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (2.905)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.011)، وعليه نرفض الفرضية العدمية الفرعية الأولى المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية فيما يتعلق بالعائد على المبيعات ونقبل الفرضية البديلة التي تقول "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب الموازنات التخطيطية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على المبيعات".
2- أظهرت قيمة B عند أسلوب (التكاليف المعيارية) والتي بلغت (0.243) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (1.016)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.318)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الثانية المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية فيما يتعلق بالعائد على المبيعات التي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب التكاليف المعيارية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على المبيعات".
3- أظهرت قيمة B عند أسلوب (التكاليف المتغيرة) والتي بلغت (0.128) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (5.622)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.000)، وعليه نرفض الفرضية العدمية الفرعية الثالثة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية فيما يتعلق بالعائد على المبيعات التي تقول "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب التكاليف المتغيرة على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على المبيعات".

4- أظهرت قيمة B عند أسلوب (تحليل نقطة التعادل) والتي بلغت (0.006) عدم وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (0.029)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.977)، وعليه نقبل الفرضية العدمية الفرعية الرابعة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية فيما يتعلق بالعائد على المبيعات ونقبل الفرضية البديلة التي تقول "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب تحليل نقطة التعادل على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على المبيعات".

5- أظهرت قيمة B عند أسلوب (محاسبة المسؤولية) والتي بلغت (0.660) وجود الاثر المعنوي، حيث كانت قيمة t عنده هي (17.601)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.000)، وعليه نقبل الفرضية الفرعية العديمة الخامسة المتفرعة من الفرضية الرئيسية الثانية فيما يتعلق بالعائد على المبيعات التي تقول "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لإستخدام أسلوب محاسبة المسؤولية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان مقاساً بالعائد على المبيعات".

وقد يعزى الأثر المعنوي للموازنات التخطيطية والتكاليف المتغيرة ومحاسبة المسؤولية إلى دور هذه الأساليب بشكل مباشر مع رقابة التكاليف المنفقة والخاصة بالعمليات الانتاجية مما يسهل عملية احتساب تكلفة البضاعة المباعة والوصول إلى نتائج موضوعية.

3-3-2-3 تحليل البيانات ومناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الثالثة:

1-3-3-2-3 تحليل أسئلة إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية معاً للفرضية الرئيسية الثالثة:

والجدول التالي رقم (39) يقارن المتوسطات الحسابية والانحارافات المعيارية ومستوى التطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية مجتمعة، على النحو التالي:

جدول رقم (39) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستوى التطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية

رقم الفقرة	الأسلوب	الوسط الحسابي	الوزن النسبي	الانحراف المعياري	الرتبة	ومستوى التطبيق
4	**تحليل نقطة التعادل**	3.936	78.72%	0.728	1	مرتفع
2	**التكاليف المعيارية**	3.906	78.12%	0.757	3	مرتفع
1	**الموازنات التخطيطية**	3.848	76.96%	0.699	4	مرتفع
3	**التكاليف المتغيرة**	3.8	76.00%	0.751	6	مرتفع
5	**محاسبة المسؤولية**	3.764	75.28%	0.867	7	مرتفع
المحاسبة الإدارية التقليدية		**3.851**	**77.02%**	**0.614**	الرتبة	**مرتفع**
2	**إدارة الجودة الشاملة**	3.921	%78.42	0.814	2	مرتفع
8	**التحسين المستمر**	3.835	%76.70	0.853	5	مرتفع
4	**بطاقة الأداء المتوازن**	3.72	%74.40	0.828	8	مرتفع
6	**التكلفة المستهدفة**	3.663	%73.26	0.788	9	مرتفع
7	**هندسة القيمة**	3.608	%72.16	0.878	10	متوسط
1	**التكاليف حسب الانشطة**	3.581	%71.62	0.966	11	متوسط
3	**الانتاج في الوقت المحدد**	3.413	%68.26	0.512	12	متوسط
5	**6 سيجما**	3.179	%63.58	0.882	13	متوسط
المحاسبة الإدارية الحديثة		**3.643**	**%72.86**	**0.644**		**متوسط**

نلاحظ من الجدول رقم (39) أن المقياس العام لاساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مرتفع، حيث بلغ المتوسط العام (3.851) وبوزن نسبي (77.02%) وبانحراف معياري (0.614). في حين أن المتوسط العام لاساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بلغ (3.643) وبوزن نسبي (72.86%) وبانحراف معياري (0.644). وهذا مؤشر ان الشركات الصناعية الاردنية تطبق

أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية أكثر من تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الحديثة، وتعارضت هذه النتيجة مع دراسة (بركة، 2012).

وعلى المستوى العام لجميع الاساليب فقد جاء (أسلوب تحليل نقطة التعادل) بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (3.936) وبوزن نسبي (78.72%) وبانحراف معياري (0.728).وبمستوى تطبيق مرتفع، وجاء أسلوب إدارة الجودة الشاملة من أساليب المحاسبة الادارية الحديثة بالمرتبة الثانية، في حين حل (أسلوب 6 سيجما) بالمرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.179) وبانحراف معياري (0.882)، وبمستوى تطبيق متوسط، بينما حل بالمرتبة قبل الاخيرة أسلوب الانتاج في الوقت المحدد بمتوسط حسابي (3.413) وبانحراف معياري (0.512).

وقد يعزى زيادة التطبيق لأساليب المحاسبة الادارية التقليدية الى سهولة تطبيقها نسبيا ووجود الكثير من الخبراء المهنيين الذين لديهم الخبرة في تطبيق هذا الاسلوب، بالإضافة الى أنها تعتبر الأكثر شيوعاً إلا أن هذا لا يمنع أن الشركات تتجه بشكل حثيث إلى تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الحديثة.

2-3-3-2-3 إختبار الفرضية الرئيسية الثالثة:

H03 : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان في الاردن.

ولاختبار الفرضيات المتفرعة عن هذه الفرضية، تم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد، وكانت النتائج كما يلي:

H03-1 : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مقاساً بالعائد على الأصول.

جدول (40) نتائج اختبار أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية معاً على العائد على الأصول

المتغير التابع	ملخص النموذج Model Summery		تحليل التباين ANOVA		جدول المعاملات Coeffecient				
	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	F المحسوبة	Sig F	البيان	B	الخطأ المعياري	T	Sig t
العائد على الأصول	0.948	0.899	527.568	0.000	التكاليف حسب الانشطة	2.481	0.669	3.711	0.001
					إدارة الجودة الشاملة	2.165	3.416	0.634	0.533
					الانتاج في الوقت المحدد	3.997	1.085	3.683	0.001
					بطاقة الأداء المتوازن	-2.430	2.512	-0.967	0.344
					6 سيجما	-4.443	2.241	-1.982	0.061
					التكلفة المستهدفة	0.191	1.283	0.149	0.883
					هندسة القيمة	1.456	1.929	0.755	0.459
					التحسين المستمر	9.101	1.809	5.031	0.000
					الموازنات التخطيطية	2.252	1.424	1.581	0.129
					التكاليف المعيارية	1.168	2.402	0.486	0.632
					التكاليف المتغيرة	5.007	1.553	3.224	0.004
					تحليل نقطة التعادل	-8.264	4.502	-1.835	0.081
					محاسبة المسؤولية	8.295	1.464	5.666	0.000
					ثابت الانحدار	11.244	3.823	2.941	0.008

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

تشير نتائج الجدول (40) أن معامل الارتباط (R = 0.948) يشير إلى العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، كما أن أثر المتغيرات المستقلة (أساليب المحاسبة الإدارية

الحديثة والتقليدية) على المتغير التابع (العائد على الأصول) هو أثر ذو دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة F المحسوبة هي (527.568)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000) وهو أقل من (0.05).

وقد أظهر جدول المعاملات فقد أظهر أن قيمة B عند أسلوب (التكاليف حسب الأنشطة) قد بلغت (2.481) وأن قيمة t عنده هي (3.711)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.001)، مما يشير إلى أن أثر هذا الأسلوب معنوي. كما كانت قيمة B عند أسلوب (الإنتاج في الوقت المحدد) قد بلغت (3.997) وبلغت قيمة t عنده هي (3.683)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.001)، مما يشير إلى أن أثـر هذا الأسلوب معنوي. وكانت قيمة B عند أسلوب (التحسين المستمر) قد بلغت (9.101) وبلغت قيمة t عنده هي (5.031)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000)، مما يشير إلى أن أثـر هذا الأسلوب معنوي.

كما وأظهر جدول المعاملات فقد أظهر أن قيمة B عند أسلوب (التكاليف المتغيرة) قد بلغت (5.007) وبلغت قيمة t عنده هي (3.224)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.004)، مما يشير إلى أن أثـر هذا الأسلوب معنوي. كما كانت قيمة B عند أسلوب (محاسبة المسؤولية) قد بلغت (8.295) وبلغت قيمة t عنده هي (5.666)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000)، مما يشير إلى أن أثـر هذا الأسلوب معنوي. في حين ظهر الأثر غير المعنوي لبقية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية على العائد على الأصول.

ومن جهة أخرى، فقد استطاعت الأساليب السابقة تفسير (89.9%) من التباين في العائد على الأصول، حيث ظهر أن قيمة معامل التحديد (R^2= 0.899).

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية الفرعية الاولى ونقبل الفرضية البديلة القائلة:
"يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية معاً على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مقاساً بالعائد على الأصول".

وبشكل عام فقد أظهرت أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية أن لها دور في تفسير التغير في العائد على الأصول وهذا بسبب أن الهدف من تطبيق هذه الأساليب هو تحديد مدى كفاءة الادارة في استغلال مواردها متنوعة المصادر في تعظيم الربحية.

وبالرغم من اختلاف الاساليب المحاسبة الادارية الحديثة والتقليدية من حيث الهدف حيث أن أساليب المحاسبة الادارية التقليدية تعطي تصور للمرحلة الحالية دون التخطيط للمراحل القادمة بالعكس تماماً من الأساليب المحاسبة الادارية الحديثة التي يبدأ تطبيقها في المرحلة الحالية لتعطي أكلها في فترات قادمة.

وبالرغم من كل هذا الاختلاف إلا أن هذه الأساليب فسرت العائد على الأصول بالمراحل طويلة وقصيرة الأجل.

H03-2 : "لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية معاً على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مقاساً بالعائد على الإستثمار".

جدول (41) نتائج اختبار أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية معاً على العائد على الإستثمار

المتغير التابع	ملخص النموذج Model Summery		تحليل التباين ANOVA		جدول المعاملات Coeffecient				
	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	F المحسوبة	Sig F	البيان	B	الخطأ المعياري	T	Sig t
العائد على الإستثمار	0.888	0.788	399.174	0.000	التكاليف حسب الانشطة	-65.615	376.158	-0.174	0.863
					إدارة الجودة الشاملة	-209.857	571.385	-0.367	0.717
					الانتاج في الوقت المحدد	-171.544	453.917	-0.378	0.709
					بطاقة الأداء المتوازن	-506.833	525.848	-0.964	0.346
					6 سيجما	-36.758	362.650	-0.101	0.920
					التكلفة المستهدفة	300.346	41.796	7.186	0.000
					هندسة القيمة	489.063	711.671	0.687	0.500
					التحسين المستمر	732.801	626.576	1.170	0.255
					الموازنات التخطيطية	153.581	49.191	3.122	0.006
					التكاليف المعيارية	103.570	709.601	0.146	0.885
					التكاليف المتغيرة	537.003	550.836	0.975	0.341
					تحليل نقطة التعادل	-799.109	925.735	-0.863	0.398
					محاسبة المسؤولية	337.564	57.710	5.849	0.000
					ثابت الانحدار	1428.594	1136.983	1.256	0.223

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

تشير نتائج الجدول (41) أن معامل الارتباط (R = 0.888) يشير إلى العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، كما أن أثر المتغيرات المستقلة (أساليب المحاسبة الإدارية

الحديثة والتقليدية) على المتغير التابع (العائد على الإستثمار) هو أثر ذو دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة F المحسوبة هي (399.174)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000) وهو أقل من (0.05).

وقد أظهر جدول المعاملات فقد أظهر أن قيمة B عند أسلوب (التكلفة المستهدفة) قد بلغت (300.346) وأن قيمة t عنده هي (7.186)، وبمستوى دلالـة (Sig=0.000)، مما يشير إلى أن أثر هذا الأسلوب معنوي.

كما وأظهر جدول المعاملات فقد أظهر أن قيمة B عند أسلوب (الموازنات التخطيطية) قد بلغت (153.581) وبلغت قيمة t عنده هي (3.122)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.006)، مما يشير إلى أن أثـر هذا الأسلوب معنوي. كما كانت قيمة B عند أسلوب (محاسبة المسؤولية) قد بلغت (337.564) وبلغت قيمة t عنده هي (5.849)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000)، مما يشير إلى أن أثـر هذا الأسلوب معنوي. في حين ظهر الأثر غير المعنوي لبقية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية على العائد على الإستثمار.ومن جهة أخرى، فقد استطاعت الأساليب السابقة

تفسير (78.8%) من التباين في العائد على الإستثمار، حيث ظهر أن قيمة معامل التحديد (R^2= 0.788).

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية الفرعية الثانية ونقبل الفرضية البديلة القائلة:

"يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة في بورصة عمان في الاردن، مقاساً بالعائد على الإستثمار".

وبالرغم من أن أساليب المحاسبة الادارية الحديثة لم تظهر أثراً معنوياً على العائد على الاستثمار قبل إضافة أساليب المحاسبة الادارية التقليدية إلى النموذج إلا أن الأثر بهذه الأساليب مجتمعة قد ظهر بشكل معنوي.

وهذا يشير إلى أن ضعف أثر أساليب المحاسبة الادارية الحديثة لم يؤثر على معنوية أثر أساليب المحاسبة الادارية التقليدية وهذا يتوافق مع الهدف من تبني جميع أساليب المحاسبة الادارية.

H03-3: "لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مقاساً بالعائد على حقوق الملكية".

جدول (42) نتائج اختبار أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية معاً على العائد على حقوق الملكية

المتغير التابع	ملخص النموذج Model Summery		تحليل التباين ANOVA		جدول المعاملات Coeffecient				
	R معامل الارتباط	R^2 معامل التحديد	F المحسوبة	Sig F	البيان	B	الخطأ المعياري	T	Sig t
العائد على حقوق الملكية	0.957	0.915	555.628	0.000	التكاليف حسب الانشطة	-13.385	29.006	-0.461	0.649
					إدارة الجودة الشاملة	48.248	11.797	4.090	0.000
					الانتاج في الوقت المحدد	-13.152	21.835	-0.602	0.553
					بطاقة الأداء المتوازن	-41.750	70.408	-0.593	0.560
					6 سيجما	5.181	2.472	2.096	0.025
					التكلفة المستهدفة	-17.442	53.542	-0.326	0.748
					هندسة القيمة	84.513	91.012	0.929	0.364
					التحسين المستمر	93.896	19.493	4.817	0.000
					الموازنات التخطيطية	20.022	5.496	3.643	0.002
					التكاليف المعيارية	-41.911	74.945	-0.559	0.582
					التكاليف المتغيرة	39.910	4.968	8.034	0.000
					تحليل نقطة التعادل	-64.439	68.057	-0.947	0.355
					محاسبة المسؤولية	63.972	14.838	4.311	0.000
					ثابت الانحدار	267.771	468.901	0.571	0.574

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$

تشير نتائج الجدول (42) أن معامل الارتباط (R=0.957) يشير إلى العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، كما أن أثر المتغيرات المستقلة (أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية معاً) على المتغير التابع (العائد على حقوق الملكية) هو أثر ذو دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة F المحسوبة هي (555.628)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000) وهو أقل من (0.05).

وقد أظهر جدول المعاملات فقد أظهر أن قيمة B عند أسلوب (إدارة الجودة الشاملة) قد بلغت (48.248) وأن قيمة t عنده هي (4.090)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.000)، مما يشير إلى أن أثر هذا الأسلوب معنوي. كما كانت قيمة B عند أسلوب (6 سيجما) قد بلغت (5.181) وبلغت قيمة t عنده هي (2.096)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.025)، مما يشير إلى أن أثـر هذا الأسلوب معنوي. وكانت قيمة B عند أسلوب (التحسين المستمر) قد بلغت (9.101) وبلغت قيمة t عنده هي (93.896)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000)، مما يشير إلى أن أثـر هذا الأسلوب معنوي.

كما وأظهر جدول المعاملات فقد أظهر أن قيمة B عند أسلوب (الموازنات التخطيطية) قد بلغت (20.022) وبلغت قيمة t عنده هي (3.643)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.002)، مما يشير إلى أن أثـر هذا الأسلوب معنوي. وكانت قيمة B عند أسلوب (التكاليف الحدية) قد بلغت (39.910) وبلغت قيمة t عنده هي (8.034)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000)، مما يشير إلى أن أثـر هذا الأسلوب معنوي. كما كانت قيمة B عند أسلوب (محاسبة المسؤولية) قد بلغت (63.972) وبلغت قيمة t عنده هي (4.311)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000)، مما يشير إلى أن أثـر هذا الأسلوب معنوي. في حين ظهر الأثر غير المعنوي لبقية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية على العائد على حقوق الملكية.

ومن جهة أخرى، فقد استطاعت الأساليب السابقة تفسير (91.5%) من التباين في العائد على حقوق الملكية، حيث ظهر أن قيمة معامل التحديد (R^2= 0.915).

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية الفرعية الثالثة ونقبل الفرضية البديلة القائلة:

"يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية معاً على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مقاساً بالعائد على حقوق الملكية".

تتوافق هذه النتيجة مع نتيجة الفرضية الاولى (H03-1) التي أظهرت أن تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الحديثة والتقليدية يزيد من كفاءة الادارة في استغلال الموارد المتاحة وتعظيم الربحية مما يعتبر عامل جذب للمستثمرين وزيادة جدوى الاستثمار في أسهم الشركة بسبب زيادة العائد على حقوق المالكين.

H03-4 : لا يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مقاساً بالعائد على المبيعات.

جدول (43) نتائج اختبار أثر استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية معاً على العائد على المبيعات

جدول المعاملات Coeffecient					تحليل التباين ANOVA		ملخص النموذج Model Summery		
Sig t	T	الخطأ المعياري	B	البيان	Sig F	F المحسوبة	R^2 معامل التحديد	R معامل الارتباط	المتغير التابع
0.012	2.743	2.625	7.199	التكاليف حسب الانشطة	0.000	601.033	0.943	0.971	العائد على المبيعات
0.000	4.824	3.558	17.163	إدارة الجودة الشاملة					
0.324	-1.011	6.025	-6.089	الانتاج في الوقت المحدد					
0.705	-0.384	8.895	-3.419	بطاقة الأداء المتوازن					
0.807	-0.248	4.425	-1.097	6 سيجما					
0.000	4.143	8.149	33.763	التكلفة المستهدفة					
0.179	1.394	6.720	9.368	هندسة القيمة					
0.241	-1.207	8.622	-10.409	التحسين المستمر					
0.000	4.387	1.496	6.563	الموازنات التخطيطية					
0.414	0.835	20.219	16.880	التكاليف المعيارية					
0.019	2.352	9.701	22.818	التكاليف المتغيرة					
0.372	-0.913	14.436	-13.186	تحليل نقطة التعادل					
0.000	15.063	0.189	2.847	محاسبة المسؤولية					
0.828	0.220	9.693	2.135	ثابت الانحدار					

* يكون التأثير ذا دلالة إحصائية عند مستوى ($\alpha \leq 0.05$)

تشير نتائج الجدول (43) أن معامل الارتباط (R = 0.971) يشير إلى العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، كما أن أثر المتغيرات المستقلة (أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية معاً) على المتغير التابع (العائد على المبيعات) هو أثر ذو دلالة إحصائية، حيث كانت قيمة F المحسوبة هي (601.033)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000) وهو أقل من (0.05).

وقد أظهر جدول المعاملات فقد أظهر أن قيمة B عند أسلوب (التكاليف حسب الانشطة) قد بلغت (7.199) وأن قيمة t عنده هي (2.743)، وبمستوى دلالـة (Sig = 0.012)، مما يشير إلى أن أثر هذا الأسلوب معنوي. كما كانت قيمة B عند أسلوب (إدارة الجودة الشاملة) قد بلغت (17.163) وبلغت قيمة t عنده هي (4.824)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000)، مما يشير إلى أن أثـر هذا الأسلوب معنوي. وكانت قيمة B عند أسلوب (التكلفة المستهدفة) قد بلغت (33.763) وبلغت قيمة t عنده هي (4.143)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000)، مما يشير إلى أن أثـر هذا الأسلوب معنوي.

كما وأظهر جدول المعاملات فقد أظهر أن قيمة B عند أسلوب (الموازنات التخطيطية) قد بلغت (6.563) وبلغت قيمة t عنده هي (4.387)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000)، مما يشير إلى أن أثـر هذا الأسلوب معنوي. وكانت قيمة B عند أسلوب (التكاليف المتغيرة) قد بلغت (22.818) وبلغت قيمة t عنده هي (2.352)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.019)، مما يشير إلى أن أثـر هذا الأسلوب معنوي. كما كانت قيمة B عند أسلوب (محاسبة المسؤولية) قد بلغت (2.847) وبلغت قيمة t عنده هي (15.063)، وبمستوى دلالة (Sig = 0.000)، مما يشير إلى أن أثـر هذا الأسلوب معنوي. في حين ظهر الأثر غير المعنوي لبقية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية على العائد على المبيعات.

ومن جهة أخرى، فقد استطاعت الأساليب السابقة تفسير (94.3%) من التباين في العائد على المبيعات، حيث ظهر أن قيمة معامل التحديد (R^2= 0.943).

وبناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية الفرعية الرابعة ونقبل الفرضية البديلة القائلة:

"يوجد أثر ذو دلالة احصائية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية معاً على الربحية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مقاساً بالعائد على المبيعات".

وهنا يبرز دور أساليب المحاسبة الادارية الحديثة والتقليدية في توجيه العمليات الانتاجية نحو حاجات ورغبات العملاء مما يزيد من حجم المبيعات وزيادة الحصة السوقية وفي نفس الوقت يزيد من قدرة الادارة على رقابة العمليات لتوجيهها نحو الاهداف الاستراتيجية للشركة.

4-3-2-3 وصف نسب الربحية:

الجدول التالي يعرض نسب الربحية، في الشركات الصناعية للفترة (2010-2015) على النحو التالي:

جدول رقم (44) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لنسب الربحية للفترة (2010-2015)

المقياس	العائد على الأصول	العائد على الاستثمار	العائد على حقوق الملكية	العائد على المبيعات
المتوسط الحسابي	1.429	-1.042	-2.978	-8.167
الانحراف المعياري	7.963	15.889	33.525	75.944
أكبر قيمة	40.380	51.010	73.040	105.660
أقل قيمة	-28.260	-144.650	-412.370	-940.300

يشير الجدول رقم (44) أعلاه لما يلي:

1- كان متوسط العائد على الأصول خلال الفترة (2010-2015) في الشركات الصناعية (1.429)، وبانحراف معياري (7.963)، وبلغت اعلى مشاهدة (40.380)، في حين بلغت أقل مشاهدة (-28.260).

2- كان متوسط العائد على الإستثمار خلال الفترة (2010-2015) في الشركات الصناعيـــة (-1.042)، وبانحراف معياري (15.889)، وبلغت اعلى مشاهدة (51.010)، في حين بلغت أقل مشاهدة (-144.650).

3- كان متوسط العائد على حقوق الملكية خلال الفترة (2010-2015) في الشركات الصناعية (-2.978)، وبانحراف معياري (33.525)، وبلغت اعلى مشاهدة (73.040)، في حين بلغت أقل مشاهدة (-412.650).

4- كان متوسط العائد على المبيعات خلال الفترة (2010-2015) في الشركات الصناعيـــــة (-8.167)، وبانحراف معياري (75.944)، وبلغت اعلى مشاهدة (105.660)، في حين بلغت أقل مشاهدة (-940.300).

وتشير النسب أعلاه إلى أن الشركات تتفاوت بشكل كبير فيما بينها في قدرتها على تعظيم الربحية وهذا مؤشر على اختلاف الشركات باستغلال أصولها المتاحة والموارد المتوفرة لتحقيق الربحية من خلال زيادة الكفاءة في الاستغلال الامثل لهذه الموارد.

5-3-2-3 وصف نسب الربحية حسب القطاعات الصناعية:

الجدول التالي يعرض وصفاً للنسب الربحية، حسب الصناعات ضمن القطاع الصناعي، على النحو التالي:

جدول رقم (45) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لنسب الربحية حسب الصناعات ضمن القطاع الصناعي

النسبة المالية	العائد على الأصول	العائد على الاستثمار	العائد على حقوق الملكية	العائد على المبيعات
الطبية والأدوية	-0.399	-10.377	-19.796	-34.561
التبغ والسجائر	2.933	3.200	3.228	2.438
الاستخراجية والتعدينية	2.679	1.694	0.918	-12.567
الهندسية والإنشائية	-0.108	-1.027	-1.120	-2.231
الطباعة والتغليف	3.903	4.418	4.708	3.408
الغذائية والمشروبات	3.065	3.598	4.299	3.355
الكهربائية	0.800	-0.818	-0.862	-0.852
الكيماوية	-1.096	-2.181	-3.507	-8.239
الملابس والنسيج	2.549	1.083	0.509	18.185
الورق والكرتون	-4.515	-14.343	-22.545	-18.327
الإجمالي	1.396	-1.001	-2.877	-8.167

يشير الجدول (45) أعلاه لما يلي:

1- بلغ أعلى متوسط للعائد على الأصول خلال الفترة (2010-2015) في صناعة الطباعة والتغليف، وبقيمة (3.903)، في حين كان أقل متوسط في صناعة الورق والكرتون، وبقيمة (-4.515).

2- بلغ أعلى متوسط للعائد على الإستثمار خلال الفترة (2010-2015) في صناعة الطباعة والتغليف، وبقيمة (4.418)، في حين كان أقل متوسط في صناعة الورق والكرتون، وبقيمة (-14.343).

3- بلغ أعلى متوسط للعائد على حقوق الملكية خلال الفترة (2010-2015) في صناعة الطباعة والتغليف، وبقيمة (4.708)، في حين كان أقل متوسط في صناعة الورق والكرتون، وبقيمة (-22.545).

4- بلغ أعلى متوسط للعائد على المبيعات خلال الفترة (2010-2015) في صناعة الملابس والنسيج، وبقيمة (18.185)، في حين كان أقل متوسط في الصناعة الطبية والأدوية، وبقيمة (-34.561).

6-3-2-3 اختبار ملاءمة أنموذج الدراسة:

لاختبار مدى ملاءمة بيانات الدراسة لتحليل الانحدار الخطي والاختبارات المعلمية، وقد تم اختبار الارتباط الخطي المتعدد والارتباط الذاتي، وذلك على النحو التالي:

1- اختبار الارتباط الخطي المتعدد Multicollinearity

وتشير هذه الظاهرة إلى وجود ارتباط خطي شبه تام بين متغيرين أو أكثر، يعمل على تضخيم قيمة معامل التحديد R^2 ويجعله أكبر من قيمته الفعلية، ولهذا تم احتساب معامل ارتباط بيرسون، وقيمة معامل تضخم التباين عند كل متغير حسب الفرضية التي يتم اختبارها، وقد كانت النتائج كما يلي(Gujarati, 2004):

جدول (46) مصفوفة الارتباط للمتغيرات المستقلة

الرقم	المتغير	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1	**التكاليف حسب الانشطة**	1.00												
2	**إدارة الجودة الشاملة**	0.63*	1.00											
3	**الانتاج في الوقت المحدد**	0.44*	0.37*	1.00										
4	**بطاقة الأداء المتوازن**	0.69*	0.78*	0.30*	1.00									
5	**6 سيجما**	0.71*	0.77*	0.27*	0.79*	1.00								
6	**التكلفة المستهدفة**	0.50*	0.58*	0.48*	0.47*	0.48*	1.00							
7	**هندسة القيمة**	0.77*	0.79*	0.22	0.70*	0.71*	0.69*	1.00						
8	**التحسين المستمر**	0.71*	0.78*	0.36*	0.79*	0.75*	0.56*	0.78*	1.00					
9	**الموازنات التخطيطية**	0.66*	0.48*	0.63*	0.43*	0.43*	0.43*	0.38*	0.44*	1.00				
10	**التكاليف المعيارية**	0.58*	0.70*	0.35*	0.66*	0.63*	0.71*	0.67*	0.66*	0.64*	1.00			
11	**التكاليف المتغيرة**	0.29*	0.38*	0.46*	0.34*	0.41*	0.68*	0.41*	0.43*	0.42*	0.65*	1.00		
12	**تحليل نقطة التعادل**	0.50*	0.64*	0.28*	0.57*	0.61*	0.58*	0.55*	0.63*	0.58*	0.77*	0.77*	1.00	
13	**محاسبة المسؤولية**	0.71*	0.75*	0.22	0.77*	0.76*	0.65*	0.72*	**0.81***	0.43*	0.73*	0.44*	0.63*	1.00

* دالة عند مستوى $(\alpha \leq 0.05)$

يبين الجدول أعلاه رقم (46) أن أعلى ارتباط بين المتغيرات المستقلة هو (0.81) بين المتغيرين (أسلوب التحسين المستمر) و(محاسبة المسؤولية)، إلا أن بقية قيم معامل الارتباط بين المتغيرات المستقلة الأخرى كان أقل من (0.80)، وهذا قد يدل على وجود ظاهرة الارتباط الخطي المتعدد بين المتغيرات المستقلة، حيث أن قيم معامل الارتباط التي تزيد عن (0.80)، تعتبر مؤشراً

على أن العينة تعاني من مشكلة الارتباط الخطي العالي المتعدد لبقية المتغيرات (Guajarati, 2004, 359..).

وللتأكيد من خلو العينة من مشكلة الارتباط المتعدد تم احتساب معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor (VIF) عند أبعاد المتغير المستقل للتأكد من عدم وجود ارتباط خطي متعدد بين جميع المتغيرات المستقلة، وكانت النتائج كما يلي:

جدول (47): نتائج اختبار الارتباط المتعدد بين المتغيرات المستقلة

المتغير	معامل تضخم التباين VIF
التكاليف حسب الانشطة	7.424
إدارة الجودة الشاملة	5.534
الانتاج في الوقت المحدد	7.263
بطاقة الأداء المتوازن	4.860
6 سيجما	5.859
التكلفة المستهدفة	7.198
هندسة القيمة	6.479
التحسين المستمر	3.792
الموازنات التخطيطية	8.042
التكاليف المعيارية	6.644
التكاليف المتغيرة	5.359
تحليل نقطة التعادل	7.173
محاسبة المسؤولية	8.838

يبين الجدول (47) أن قيم معامل تضخم التباين كانت جميعها أكبر من العدد 1 وأقل من العدد 10، مما يؤكد عدم وجود مشكلة الارتباط الخطي المتعدد بين جميع متغيرات الدراسة المستقلة (Gujarati, 2004, 253).

2- اختبار الارتباط الذاتي: Autocorrelation

من شروط الانحدار خلو البيانات من مشكلة الارتباط الذاتي، والتي تعرف بوجود ارتباط بين حدود الخطأ العشوائي في نموذج الانحدار، مما ينتج عنه تحيز في قيمة المعلمات المقدرة (estimated parameters)، وبالتالي ضعف قدرة النموذج على التنبؤ. ويتم التأكد من ذلك باجراء اختبار (Durbin-Watson Test) الذي يعد الأكثر شيوعاً واستخداماً، وتتراوح قيمة هذا الاختبار بين العددين (0 و4). ويتم رفض وجود ظاهرة الارتباط الذاتي إذا كانت قيمة (D-W) تساوي العدد 2، أو تقترب منه (Gujarati, 2004, 496). والجدول التالي يبين نتائج اختبار (Durbin-Watson Test) لفرضيات الدراسة، كما يلي:

جدول (48) اختبار مشكلة الارتباط الذاتي

الفرضية	قيمة D-W المحسوبة	النتيجة
H01-1	1.791	لايوجد ارتباط ذاتي
H01-2	1.889	لايوجد ارتباط ذاتي
H01-3	1.813	لايوجد ارتباط ذاتي
H01-4	1.940	لايوجد ارتباط ذاتي
H02-1	1.758	لايوجد ارتباط ذاتي
H02-2	1.825	لايوجد ارتباط ذاتي
H02-3	1.883	لايوجد ارتباط ذاتي
H02-4	1.888	لايوجد ارتباط ذاتي
H03-1	1.974	لايوجد ارتباط ذاتي
H03-2	1.922	لايوجد ارتباط ذاتي
H03-3	1.817	لايوجد ارتباط ذاتي
H03-4	1.846	لايوجد ارتباط ذاتي

نلاحظ ان قيم D-W للمتغيرات في الفرضيات المذكورة جميعها تقترب من العدد 2، مما يشير لخلو البيانات من مشكلة الارتباط الذاتي أي عدم وجود ارتباط بين حدود الخطأ العشوائي في نموذج الانحدار.

الفصل الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

1-4 الاستنتاجات:

توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج بناءً على ما تم عرضه في الفصول السابقة من الدراسة، وهي كالتالي:

1. هناك تطبيق لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، مع ملاحظة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية بشكل أكبر من تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وان أكثر تطبيق هو اسلوب تحليل نقطة التعادل ثم يليه إدارة الجودة الشاملة وأقلها تطبيقا هو أسلوب 6 سيجما والانتاج في الوقت المحدد.
2. أن أهم ما يميز أسلوب تحليل نقطة التعادل هو الفصل ما بين التكاليف المتغيرة والثابتة، في حين أن أهم ما يميز إدارة الجودة الشاملة انها تربط بين عملياتها الانتاجية وحاجات العملاء.
3. أظهر اختبار الفرضية وجود أثر لأساليب المحاسبة الادارية الحديثة والتقليدية مجتمعة متمثلة بالعائد على الأصول على الربحية، وقد كان الأثر الأبرز لدى أساليب التكلفة حسب الأنشطة والانتاج في الوقت المحدد والتحسين المستمر والتكاليف المتغيرة ومحاسبة المسؤولية.
4. أظهر اختبار الفرضية وجود أثر لأساليب المحاسبة الادارية الحديثة والتقليدية مجتمعة متمثلة بالعائد على الاستثمار على الربحية، وقد كان الأثر الأبرز لدى أساليب التكلفة المستهدفة والموازنات التخطيطية ومحاسبة المسؤولية.
5. أظهر اختبار الفرضية وجود أثر لأساليب المحاسبة الادارية الحديثة والتقليدية مجتمعة متمثلة بالعائد على حقوق الملكية على الربحية، وقد كان الأثر الأبرز لدى أساليب إدارة الجودة الشاملة و6 سيجما والتحسين المستمر والموازنات التخطيطية والتكاليف المتغيرة ومحاسبة المسؤولية.
6. أظهر اختبار الفرضية وجود أثر لأساليب المحاسبة الادارية الحديثة والتقليدية مجتمعة متمثلة بالعائد على المبيعات على الربحية، وقد كان الأثر الأبرز لدى أساليب التكلفة حسب الأنشطة وإدارة الجودة الشاملة والتكلفة المستهدفة والموازنات التخطيطية والتكاليف المتغيرة ومحاسبة المسؤولية.

2-4 التوصيات:

في ضوء ما سبق فإن الدراسة توصي بما يلي:

1. ضرورة تسليط الضوء بشكل أكبر على أساليب المحاسبة الإدارية وخاصة الحديثة وعمل توعية إلى أهميتها وفوائدها لمساندة الإدارة في عمليات اتخاذ القرار وتقديم المعلومات الملائمة.
2. تطوير واعتماد برامج تدريب للعاملين مما ينعكس على تحسين الأداء في جميع جوانب المنشأة، والتركيز في عقد الدورات تدريبية على المديرين الماليين ومتخذي القرار حول أساليب المحاسبة الإدارية وطرق تطبيقها والفوائد التي تعود من تطبيقها.
3. ضرورة مشاركة العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء مما ينعكس على الأرباح.
4. تشجيع واهتمام الإدارة للموظفين بحرية الطرح والإبداع والإبتكار وطرق تحسين الأداء وتقديم الحوافز لذلك.
5. مراعاة النواحي السلوكية للموظفين عند إعداد الموازنات أو التخطيط، وذلك للوصول إلى الأهداف بفعالية وكفاءة.
6. أن يتم تقييم الأداء وإعداد التقارير بصورة دورية للعاملين.
7. إقامة ندوات ودورات مهنية من قبل مراكز التدريب والمعاهد والنقابات والجمعيات المهنية في مجالات استخدام المحاسبة الادارية الحديثة والتقليدية ونشر مفاهيمها بين المهتمين والمستفيدين.

الفصل الخامس: قائمة المراجع والملاحق

1-5 المراجع العربية

- ابراهيم، سماسم كامل، (2005)، "دراسة تحليلية لمدى إستجابة طرق وأساليب المحاسبة الإدارية للتغييرات في بيئة التصنيع الحديثة وأثرها على تحسين الأداء المالي للشركة: دراسة ميدانية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني.
- ابو عودة، علي عدنان، (2010)، **"أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية - دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة"**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية – غزة، فلسطين.
- ابوحمام، حسن عيسى، (2013) **"أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية المطبقة من قبل الشركات المدرجة في بورصة فلسطين (PEX) وتأثيرها على الهيكل التمويلي لتلك الشركات"**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، غزة.
- ابومحسن، احمد محمد، (2009)، **"مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة"**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية – غزة، فلسطين.
- ابونصار، محمد، (2010) **"المحاسبة الادارية الطبعة الثالثة**، الجامعة الأردنية، دار وائل للنشر، عمان، الاردن.
- باسيلي، مكرم، (2010)، **"محاسبة التكاليف الأصالة والمعاصرة"**، الجزء الأول، رؤية إستراتيجية، الطبعة الرابعة، المكتبة العصرية للطباعة والنشر، المنصورة، مصر.
- البالكي، فائق، (2009)، "تخفيض الكلف من خلال التكامل بين تقنيات الكلفة المستهدفة وتقنيات التحسين المستمر"، **مجلة بحوث مستقبلية**، الاصدار الأول، المجلد 4، العراق.
- البتانوني، علاء، (2004)، "تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء لبمتوازن ونظام التكلفة على أساس النشاط على أداء تنظيمات الأعمال"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، المجلد الحادي والأربعون، العدد الأول.

- بدر، محمد رجب محمود، (2013)، **"دور المقياس المتوازن للأداء في ترشيد أداء إدارة الأرباح"**، رسالة ماجستير في غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر- غزة، فلسطين.
- بركة، كامل، (2012)، **"دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات" دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية -غزة، فلسطين.
- بزماوي، محمد حسام، (2010)، **"تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على نشاط البحث والتطوير" دراسة ميدانية على صناعة الأدوية في سورية"**، رسالة ماجستير في غير منشورة، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا.
- البشتاوي وجريره، سليمان وطلال، (2015)، "أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية وإستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية"، **مجلة العلوم الإدارية**، الجلد الثاني والأربعون، العدد الأول.
- البطاينة، أشرف، (2015)، **"مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وأثرها في تخفيض تكاليف المنتجات لمراحل سلسلة القيمة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية" دراسة تطبيقية**، أطروحة دكتوراة غير منشورة، كلية المال والأعمال، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن.
- البعاج والكرعاوي، قاسم محمد، نجم عبد، (2014)، "التكامل بين نظام (ABC-JIT) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية" - دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية، مصنع نسيج الديوانية"، **مجلة كلية بغداد للعلوم الإقتصادية**، جامعة بغداد، العراق، العدد 39.
- البكري، سونيا، (2002)، "التصنيف الائتماني بين مسبب للأزمة المالية العالمية والبحث عن مخرج لها: دراسة وضعية وشرعية"، **مجلة العلوم الإدارية**، المؤتمر الدولي الرابع حول: الأزمة الاقتصادية العالمية من منظور الاقتصاد الاسلامي، الكويت.
- البلبيسي، بدرية المعتز، (2000)، **"إدارة الجودة الشاملة والأداء: دراسة تطبيقية على قطاع المصارف الأردنية"**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، الجامعة الاردنية، الاردن.

- توفيق، عمر إقبال، (2010)، "إعادة هندسة أساليب المحاسبة الإدارية في ظل التطور في بيئة التصنيع الحديثة"، **مجلة الجامعة الخليجية- العلوم الادارية المالية**، المجلد (2)، العدد (4).
- جاريسون، ري إتش، إيريك نورين، (2002)، "**المحاسبة الإدارية**" ترجمة أحمد حجاج .دار المريخ، الرياض، المملكة العربية السعودية.
- الجبالي، محمد مصطفى، (1997)، "دراسة تطوير منهج تحديد التكلفة حسب الأنشطة خلال دورة حياة المنتج تحقيقا لأهداف التخطيط الاستراتيجي والتطور المستمر للمشروعات المتقدمة تكنولوجيا"، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، العدد الثاني، كلية التجارة بني سويف، جامعة القاهرة.
- جريرة، طلال سليمان، (2013)، "نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) ومتطلبات تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الاردن-دراسة ميدانية. **مجلة العلوم الإدارية**، الجامعة الأردنية، المجلد 40، العدد 1، الأردن.
- الجنابي، معاذ خلف، (2011)، "الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة"، **مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية**، العراق: جامعة تكريت، المجلد 7، العدد 21.
- جوده وآخرون، عبد الحكيم، (2011)، "مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة"، **مجلة الإدارة والاقتصاد**، الأردن: الجامعة الأردنية، المجلد الثالث، العدد السابع والثمانون.
- الحجيلان، علي مسلم، (2013)، **"أثر إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة"**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، عمان، الأردن.
- الحديدي، اسراء تيسير طاهر، (2005)، **"مدى إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها على الأداء"**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن.
- الخاطر خالد ناصر وقطب، أحمد سباعي، (2002)، "دراسة تحليلية لاستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المنشآت الصناعية القطرية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، العدد الأول، القاهرة.

- الخلف، عبدالله بن موسى، (1997)، **"ثالوث التميز: تحسين الجودة وتخفيض التكلفة وزيادة الإنتاجية"**، الإدارة العامة، مجلد 37، العدد 1.
- الخليل، محار عبد الله، (2012)، **"تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية".** رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط، عمان - الأردن.
- داود، داود نظمي، (2001)، **"إدارة الجودة الشاملة بين النظرية والتطبيق"**، مركز طباعة القاهرة، مصر.
- درغام، ماهر وأبوفضة، مروان، (2009)، "أثر تطبيق انموذج بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في تعزيز الداء المالي الاستراتيجي للمصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة- دراسة ميدانية"، **مجلة الجامعة الاسلامية**، مجلد 17، العدد2، غزة، فلسطين.
- درغام، ماهر، (2007)، "مدى توافر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة للشركات الصناعية في قطاع غزة، دراسة ميدانية"، **مجلة الجامعة الاسلامية**، مجلد 15، العدد2، غزة، فلسطين.
- الدعاس، عبدالله، (2010)، "إدارة الجودة الشاملة وأثرها على تحسين الأداء المالي – دراسة تطبيقية في عينة من المصارف التجارية الأردنية"، **دراسات العلوم الإدارية**، مجلد 37، العدد 1، الأردن.
- الدلاهمة، سليمان، (2008)، "تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات الخاصة السعويدة"، **مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات**، فلسطين.
- رفاعي، ممدوح عبدالعزيز محمد، (2006)، "تقييم المنهج المتكامل لإستبعاد الفاقد وستة سيجما بالبنوك المصرية-دراسة ميدانية"، **مجلة الدراسات والبحوث التجارية**، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، مصر.
- الركابي، ناجي شايب، (2013)، "تكامل هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة في مرحلة التصميم والتطوير من دورة حياة المنتج" دراسة حالة لشركة الصناعات الالكترونية -بغداد"، **مجلة الإدارة والاقتصاد**، العراق، جامعة بغداد، العدد 96.

- زعرب، حمدي شحاده (2013)، "دراسة تحليلية لإستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات المدرجة في بورصة فلسطين"، **مجلة الجامعة الاسلامية الإقتصادية والإدارية**، غزة، المجلد 1، العدد 2.
- زعرب، حمدي، (2002)، **"إطار محاسبي مقترح لقياس التكلفة في المنشآت الصحية دراسة نظرية وعملية للتطبيق على مستشفيات قطاع غزة"**، أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة النيلين، السودان.
- زعرب، حمدي، (2006)، "مدى استخدام أساليب المحاسبة الادارية في الشركات المساهمة الصناعية في قطاع غزة (دراسة ميدانية)"، **مجلة جامعة الأزهر**، غزة، المجلد 9، العدد 1، فلسطين.
- زملط، اياد سليم، (2013)، **"أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الائتمانية للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين"**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الازهر، غزة.
- السبوع، سليمان سند، (2010)، **"مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي حالة الشركات الصناعية الأردنية"**، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية: كلية إدارة الأعمال بجامعة الملك سعود – السعودية.
- سمان، عارف، (2000)، **"إعادة هندسة العمليات"**، موقع مركز المدينة للعلم والهندسة.
- سمور، أحمد سليم، (2014)، **"دور تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) في تعزيز الأداء المالي للشركات الصناعية الفلسطينية"**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة الأزهر-غزة، فلسطين.
- الشيخ أحمد، علاء، (2008)، **"التكلفة المستهدفة"**، جامعة حلب، سوريا.
- صالح، صباح فوزي، (2014)، **"الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في قطاع غزة-دراسة ميدانية"**، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الاسلامية-غزة، فلسطين.
- صبري، نضال، (2002)، **"المحاسبة الإدارية"**، جامعة بيرزيت.

- الطراونة، محمد، البلبيسي، بدرية، (2002)، "الجودة الشاملة والقدرة التنافسية – دراسة تطبيقية على قطاع الصناعات الدوائية في الأردن"، **دراسات العلوم الإدارية**، المجلد (29)، العدد الأول.
- الطنملى، سهير فتحى (2002)، "أثر المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على تفعيل دور الشركات الالكترونية في البيئة التنافسية"، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، يناير.
- عبداللطيف، ناصر، (2014) **"دراسات في المحاسبة الإدارية الإستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف"**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
- عبدالله، هبه محمود حسين، (2012) **"مدى الالتزام بمنهج سيجما ستة في ضبط جودة التدقيق الداخلي-دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة"**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية-غزة، فلسطين.
- عبوي، زيد منير، (2006)، **"إدارة الجودة الشاملة"**، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان، الاردن.
- العزاوي، محمد عبدالوهاب، (2005)، **"إدارة الجودة الشاملة"**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- عزت، ريزان صلاح الدين، (2008)، **"استخدام أسلوب كايزن في دعم استارتيجية أقل كلفة"**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة دهوك، العراق.
- العشماوي، محمد عبدالفتاح، (2011)، **"محاسبة التكاليف (منظورين التقليدي والحديث)"**، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
- عطوي، راضية، (2008)، **"دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التيسير، جامعة الحاج لخضر، الجزائر.
- العفيري، فؤاد احمد محمد، (2010)، "مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية"، **مؤتمر سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية**، كلية التجارة، جامعة الملك سعود، المملكة العربية السعودية.

- علوان، قاسم نايف، (2005)، **"إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الأيزو 9001"**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.
- عمارة، مجدي وخليفة، ميلود والسحيري، الهادي، (1992)، **"دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية"**، جامعة الجبل الغربي، الجماهيرية العربية الليبية.
- عنانزة، خالد، (2013)، **مجلة التدريب والتقنية**، المؤسسة العامة للتدريب التقني والمهني، الرياض.
- العنزي، قاسم، (2011)، "أمكانية تطبيق مداخل التحسين المستمر في التعليم الجامعي دراسة ميدانية في كلية الإدارة والإقتصاد/جامعة الكوفة"، **مجلة دراسات الكوفة**، Vol 1, No 21، العدد 12، العراق.
- العيهار، فلة، (2005)، **"دور الجودة في تحقيق الميزة التنافسية"**، وزارة التربية والتعليم العالي والبحث العلمي، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بالخروبة، جامعة الجزائر.
- الفضل ، مؤيد ونور، عبدالناصر والراوي، عبدالخالق، (2007) **"المحاسبة الإدارية"**، عمان، الاردن، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الاولى.
- الفقهي، مصطفى، (2010)، **"إداة الجودة الشاملة والأداء-دراسة تطبيقية على قطاع المصارف التجارية الليبي"**، أطروحة دكتوراة غير منشورة، كلية العلوم المالية والمصرفية، جامعة العلوم المالية والمصرفية، الاردن.
- القطيني، خالد، (2013)، "دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في تدعيم القدرة التنافسية في الشركة العامة للصناعات المعدنية"، **مجلة تنمية الرافدين**، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد108، مجلد 34، الموصل، العراق.
- كاظم، حاتم كريم، (2008)، "دور هندسة القيمة في تخفيض وتطوير المنتجات-دراسة تطبيقية في معمل سمنت النجف الأشرف"، **مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية**، ISSN: 18169171، مجلد 10، الاصدار 2، العراق.
- كاظم، حاتم كريم، (2011)، "التحسين المستمر بأسلوب كلفة كايزن (Kaizen) وإمكانية اعتماده في الشركة العامة لصناعة الإطارات في النجف"، **مجلة مركز دراسات الكوفة**، العدد الواحد والعشرون، العراق.

- الكببجي، مجدي وائل، (2011)، **"قياس أثر إستخدام الأدوات الإستراتيجية للمحاسبة الإدارية على تحسين الأداء المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة"**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن.
- الكببجي، مجدي وائل، (2014)، **"مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية"**، دراسات: العلوم الادارية، المجلد 41، العدد 2.
- كلاب، يعرب، (2008)، **"مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في بنك فلسطين المحدود – دراسة تطبيقية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية – غزة، فلسطين.
- الكيكي، غانم محمود، (2012)، "إمكانية تطبيق عناصر الإنتاج الرشيق - دراسة ميدانية في معمل الألبسة الولادية في الموصل"، **مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية**، جامعة تكريت، المجلد 8، العدد 26**.**
- محرم وعبداللطيف، زينات وناصر، (2012) **"المحاسبة الإدارية"**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر.
- مصاروة، ذاكر عبدالله، (2010)، **"مدى فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة وعلاقتها بسلسلة القيمة وأثرها على مستويات الأداء في الشركات الصناعية الأردنية"**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة جدارا، اربد، الأردن**.**
- منصور، إسراء جودت، **"مدى استخدام أدوات المحاسبة الإدارية لتحقيق أهداف الرقابة الداخلية للوحدات الحكومية الأردنية"**، أطروحة دكتوراة غير منشورة، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، عمان، الأردن.
- منصور، محمد علي (2008) **"تطبيق منهج إدارة التكلفة لأغراض زيادة القدرة التنافسية للوحدات الإقتصادية :دراسة تطبيقية في الوحدات الإقتصادية. م.ع**"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر.
- منصور، محمود، (2008)، **"ماهية التكاليف المستهدفة"**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الأزهر، القاهرة، مصر**.**

- النابلسيه، توفيق معين، (2014)، **"أثر استخدام مدخل تكلفة(Kaizen) على تحسين مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان"**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزرقاء، الزرقاء، الأردن.
- النشار، تهاني محمود عبده، (2005)، "إستخدام أسلوب دورة حياة المنتج في تحسين التكاليف- إطار مقترح"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، العدد الأول، المجلد 42، جامعة الإسكندرية، مصر.
- النعيمي، محمد عبدالعال، (2009)، "أسلوب إحصائي متقدم للوصول إلى أقل نسبة خطأ"، **مجلة العلوم الإحصائية**، العدد الأول، المجلد الثاني، العدد الرابع.
- هاري مايكل، وشرويدر، ريتشارد، (2008)، **"ستة سيجما"**، ترجمة علا احمد صلاح، مركز الخبرات المهنية للادارة، القاهر.
- هديب، طارق سعيد، (2013)، **"معوقات تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الأردنية"**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية، الأردن.
- اليوسفي، عبد العزيز سليمان، (2002)، **"ماذا بعد توطين الهندسة القيمية في دول مجلس التعاون الخليجي ؟"** رئيس فرع الخليج العربي للجمعية الدولية للهندسة القيمية.
- بورصة عمان للأوراق المالية WWW.ase.com.jo

2-5 المراجع الاجنبية

- AbdulHussien, Hamza, (2012**), "Strategic Management Accounting Techniques In Romanian Companies: An Empirical Study".** Academy of Economic Studies – Bucharest, Romania **Studies in Business and Economics Romania.**
- Ahmad, K. (2012), "**The Use of Management Accounting Practices in Malaysian SMES",** University of Exeter, as a thesis for the degree of Doctor of Philosophy in Accountancy.
- Al Khalil, S. (2011),: "**Development Of An Assessment Tool For Implementation Of Lean Production Principles In The Jordanian Industries** " University of Jordan, as a thesis for the degree of masters of Industrial Engineering.
- Al-Khadash, H, (2006), "**Impact of Strategic Initiatives in Management Accounting on Corporate Financial Performance: Evidence from Amman Stock Exchange**, Managing Global Transitions, No.4 (4): 299–312.
- Anbari, FT**., (2004**), **"Benefits Obstacles and Future of Six Sigma Approach**", Technovation, Vol. 20, Issus. 5.
- Antony, JI., (2004), **"Six Sigma in the UK Service Organization Resulte from A Pilot Survey"**, Managerial Auditing Journal, Vol. 19, No. 8/9 :1006-1013.
- Banerjee, Bhabatosh, (2007), **"Financial Policy and Management Accounting",** 7th Editinon, Prentice, Hall of India Private Limited New Dilhi.

- Barfield, Jesee T, Cecily R, Raiborn and Michael R.Kinney, (2003), "**Cost Accounting : Traditional and Innovations",** 5th ed, Thomson South-Western, USA.
- Brimson, James A., (1986), **"How Advanced Management Technologies are Reshaping Cost Accounting'',** Management Accounring, USA, March, Vol. 67, No. 9.
- Burch, John G., (1994), **"Cost and Management Accounting: A Modern Approach West Puplishing Company".**
- Cadez, S., Guilding, C., (2008), **"An Exploratory Investigation of An Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting",** Accounting Organizations and Society 33.
- Chase, Richard B & Jacobs, Robert. F& Aquilano, Nicholas. J (2006) ,**"Operation Management for Competitive advantage''.** 10th ed, MC Graw-Hill Companies, Ince. USA.
- Cooper. R., Kaplan, R., (1988), "**How Cost Accounting Distorts Product Cost**", Management Accounting, April.
- Dekker. H., and Smidit, P., (2003), **"A Survey of the Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firms",** International Journal of Production Economics, Vol. 84, Issue 3.
- El- Hawaity, A., (2013), "**Strategic Cost Management to Maximize the Value of the Organization and its Competitive Advantage, Applied Study at Industrial Companies at Gaza"**, Master Thesis in Accounting and Finance, Islamic University, Gaza.

- Garison R., Noreen, E.and P. Brewer, (2012), "**Managerial Accounting**", 14Th ed, McGraw-Hill/Irwin, a business unit of The McGraw-Hill Companies, Inc., 1221 Avenue of the Americas, New York.
- Gujarati, D.N. (2004). Basic Econometrics. (4thed.), UNA, New York: McGraw Hill.
- Hasswnee**. (2012**) **"The Role of Strategic Management Accounting Techniques in Serving the Strategic Managements of Contemporary Organizations in Iraq**" Al muthana Journal Of Administrative &Economics Science Vol. 2, No. 4, pp. 199-221.
- Hill, Terry, (2000), **"Operation Management Strategic, Context & Management Analysis",** Macmillan Press LTD London.
- Hilton R. W., Platt D. E. (2011), **"Managerial Accounting Creating Value in Global Business Environment"**, 9th Edition, The McGraw-Hill companies.
- Hilton R., (2010), **"Managerial Accounting"**, 5th Edition, The McGraw-Hill Inc..
- Hilton, Ronald W, (2009), **"Managerial Accounting Creating Value in Dynamic Business Environment**", 8th ed., New York: McGraw – Hill Companies, Inc.
- Horngren, C., Foster, G., & Datar, S. (2013) ,**''Cost Accounting: A managerial Emphasis''.**13th edition, Peintice-Hall international, Ince, New Jersy, USA.

- Ibusuki, Ugo and Kaminki, Paulo. (2007), "**Product Development Process with Focus on Value Engineering and Target-Costing: A Case Study in an Automotive Company"**. International journal of production economics, 105, 459-474.
- Kaplan R., and Norton, D., (1996a), "**The Balanced Scorecard : Translating Strategy Into Action**". Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan R., Atkinson A., Matsumura E., and M. Young, (2012), "**Management Accounting Information for Decision-Making and Strategy Execution**" . 6th edition. Bearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jersay.
- Kootanaee, A., Babu, K., and Talari, H., (2013), "**Just-In-Time Manufacturing System, From Introduction to Implement**", International Journal of Economics, Business and Finance, Vol. 1, No. 2, March.
- Maiga, A. S. and Jacobs, F. A. (2008), "**Extent of ABC Use and Its Consequences",** Contemporary Accounting Research, 25: 533–566. doi: 10.1506/car.25.2.9.
- Muir A. K., (2006), **"Lean Six Sigma Stastics**", New York: McGraw – Hill Companies, Inc.
- Nave, Dave., (2002), **« How to Compare Six Sigma, Lean and the Theory of Constraints : A Framework for Choosing What's Best for Your Organization",** Quality Progress. American Society for Quuality.
- Sandweel, Richard & Norman, M., (1999), **"Will Accounting be Just in Time Accountancy".**

- Sekaran, U. (2003). Research methods for business (4th ed.). Hoboken, NJ: John Wiley & Sons.

- Selena, Aureli, (2010), "**The Introdution of Innovetive Performance Measurment and Management Control Systems : The Role of Financial Investors and their Acquired Companies**", Studies in Managerial and Financial Accounting, Vol., 20.
- Tillmann, K., & Goddsrd, A., (2008), **"Strategic Management Accounting and Sense-Making in Multination Companies",** Management Accounting Research 19.
- Weygandt J., Kimmel P. and D. Kieso, (2012), "**Management Accounting Tools for Business Decision Making**", 13th edition, John Wiley & Sons.
- Xiao C., Duh R. and L. Zhao, (2007), "**Management Accounting in China**", **F**inancial Management, January.
- Zengin, y & Ada, E., (2010), "**Cost management through product design: target costing approach**", International Journal of Production Research Vol. 48, No. 19. Izmir University of Economics, Turkey.

3-5 الملاحق



جامعة العلوم الإسلامية العالمية

كلية المال والأعمال

قسم المحاسبة/ برنامج الدكتوراه

السادة المحترمين

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

أتوجه إليكم بفائق الاحترام والتقدير، راجيا منكم حسن التعاون لإنجاح هذه الدراسة، وهي تهم الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، والتي تعد استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الدكتوراه في المحاسبة، وتحمل عنوان **أثر استخدام المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية على الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان".**

املا منكم التفضل بالمشاركة الفاعلة والبناءة، وستشكل جهودكم رافدا مهما في إتمام هذه الدراسة من خلال تزويدنا بالبيانات اللازمة بتعبئة هذه الإستبانة والإجابة العلمية الدقيقة على جميع الأسئلة المطروحة فيها، لما في ذلك من أثر جوهري في الوصول إلى نتائج دقيقة وقاطعة يمكن الإعتماد عليها وتعميمها.

وأوجه عنايتكم إلى أن جميع الإجابات ستكون موضع ثقة، وسيتم التعامل معها بسرية تامة، ولن تُستخدم إلا لإغراض البحث العلمي فقط، كما أن نتائج الدراسة ستعرض بشكل عام، ولن يشار إلى أي اسم من الأسماء المشاركة في الإجابة على هذه الإستبانة.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

المشرف : الدكتور سليمان عطية　　　　الباحث :- صلاح الدين علي النسور

تلفون (************)

ايميل *********@*********

الجزء الأول: البيانات الديموغرافية

يرجى التكرم بوضع إشارة (×) أمام الإجابة المناسبة.

1- المسمى الوظيفي:

☐ مدير مالي ☐ محاسب رئيسي ☐ محاسب أول

☐ محاسب تكاليف/إداري ☐ مدقق داخلي ☐ أخرى (أذكرها)............

2- المؤهل العلمي:

☐ دبلوم متوسط أو أقل ☐ بكالوريوس ☐ ماجستير☐ دكتوراه

3- التخصص العلمي:

☐ محاسبة ☐ تمويل ☐ إدارة أعمال

☐ نظم معلومات ادارية ☐ أخرى (أذكرها)..................

4- الشهادات المهنية:

☐ JCPA ☐ CMA ☐ CPA

☐ ACPA ☐ أخرى (أذكرها)..................

5- سنوات الخبرة في مجال العمل:

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 10 سنوات

☐ من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة ☐ من 15 سنة فأكثر

6- هل لديكم معرفة بأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية:

☐ نعم بنسبة أقل من 30% ☐ نعم بنسبة أكبر من 30% وأقل من 60%

☐ نعم بنسبة أكبر من 60% ☐ لا يوجد معرفة

<u>الجزء الثاني:</u> الأسئلة المتعلقة بمستوى تطبيق أسلوب التكاليف حسب الأنشطة (Activity Based Costing "ABC")

هو طريقة لتحديد التكلفة على مرحلتين إيجاد وعاء للتكاليف لكل نشاط رئيسي في الشركة، ثم تحديد التكاليف الإضافية على المنتجات على أساس احتياجاتها من هذه الأنشطة التي تدخل في صنع المنتجات، وهو يركز مباشرة على تكاليف صنع منتج معين وبالتالي التوصل إلى معلومات أكثر دقة عن تكلفة الوحدة والتي تعتبر أساسا للتسعير واتخاذ القرارات الأخرى.

الرقم	الفقرة	**موافق بشدة**	**موافق**	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1.	تقوم الشركة ولغايات تحديد التكلفة بوضع مخطط تدفق الأنشطة المختلفة والوقت اللازم لكل نشاط.					
2.	تستخدم الشركة أسلوب التكاليف حسب الأنشطة بسبب أن نسبة تكلفة الانتاج غير المباشرة عالية ونسبة التكاليف المباشرة للمنتجات قليلة.					
3.	تعمل الشركة بتحديد الأنشطة وتقسيمها إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج.					
4.	تعمل الشركة على تخفيض والحد من الأنشطة المحددة التي لا تضيف قيمة للمنتج.					
5.	يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ثم إعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات.					
6.	يتطلب تطبيق أسلوب التكاليف حسب الأنشطة استخدام أكثر من محرك تكلفة واحد لتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات.					
7.	يساعد تطبيق أسلوب التكلفة حسب النشاط الإدارة في اتخاذ قرارات رشيدة متعلقة بالتسعير وتحديد مزيج الانتاج الأنسب وإعادة تصميم المنتجات والعمليات الانتاجية مما يؤدي إلى تقليل التكلفة.					

الجزء الثالث: الأسئلة المتعلقة بمستوى تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة (Total Quality Management "TQM")

هو أسلوب يستلزم توفير عدد من العناصر المتمثلة في التركيز على العميل والتركيز على العمليات والنتائج معا، والوقاية من الأخطاء قبل وقوعها، وتعبئة خبرات القوى العاملة، واتخاذ القرارات استناداً إلى الحقائق، والتغذية العكسية.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
8.	قامت الشركة بوضع خطة واضحة ومحددة الأهداف تلتزم بالجودة، وتدريب الموظفين على تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة.					
9.	تعمل الشركة على تصميم المنتجات وتحسينها بصورة مستمرة.					
10.	تعمل الشركة على تقديم مجموعة منوعة من المنتجات لتلبية حاجات ومتطلبات الزبائن.					
11.	تسعى الشركة لاكتساب رضا الزبائن من خلال دراسة حاجاتهم.					
12.	يتم مشاركة العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء.					
13.	يتم إجراء عمليات تفتيش ورقابة على جودة المنتجات بصورة مستمرة لضمان تلبيتها لحاجات العملاء.					
14.	يساعد تطبيق إدارة الجودة الشاملة الإدارة في تخفيض كلف إنتاجها وحسن سير عملياتها.					
15.	تقيم إدارة الشركة سياسة إدارة الجودة الشاملة بإنتظام					

الجزء الرابع: أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT" Just-In-Time"):

هو نظام يعمل على تخفيض التكاليف وزيادة الكفاءة والتوسع في الانتاج، وهو أن تشتري الشركة كمية المواد اللازمة لاحتياجات هذا اليوم فقط، ولا يكون هناك انتاج تحت التشغيل في نهاية اليوم، وأن يسلم الانتاج التام إلى العملاء وبحيث لا يكون هناك انتاج تام في المخازن المصنعة يتم الانتهاء منها في الوقت المحدد لتجمع في شكل منتجات يتم الانتهاء منها في الوقت المحدد وتشحن للعملاء.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
.16	تعمل الشركة على تخفيض كميات المخزون من المواد الأولية والإنتاج التام إلى الحد الأدنى اللازم.					
.17	تعتمد الشركة على مجموعة من الموردين الموثوق بهم عند شراء المواد.					
.18	تصنف الآلات على هيئة خلايا تصنيع على أساس المنتجات (بحيث يتم وضع مجموعة الآلات التي تستخدم في إنتاج معين في مكان واحد بحيث يشكل خلية تصنيع منتج).					
.19	لدى الشركة عمال قادرين على التعامل مع الآلات وإجراء الإصلاحات البسيطة والصيانة الروتينية للآلات.					
.20	يؤدي الانتاج حسب الطلب لمقابلة الطلب المحتمل على المنتجات إلى تراكم المخزون وإلى زيادة تكاليف التحزين.					
.21	الشركة تنتج حسب الطلب حتى لا تعرض نفسها لمخاطر تقادم البضاعة.					
.22	يحقق الإنتاج حسب الطلب منافع كبيرة للشركة كالتأثير على الجودة، وتدريب الموظفين على مهارات متعددة وتقليل التكلفة ومن تغير خطوط الإنتاج.					

الجزء الخامس: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن (BSC" Balance Scorecard"):

هو مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية المتعلقة بعوامل النجاح الحرجة، لخلق قيمة للشركة من خلال تكامل مكوناتها المتملثة بالفرص الحالية والمستقبلية كما انها تركز على توجه الشركة نحو الابداع في مقاييس الاداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
23.	تتبنى إدارة الشركة سياسة متابعة الأداء ومدى تحقيقه للأهداف الموضوعة.					
24.	تعمل الشركة على تطوير واعتماد برامج تدريب العاملين لديها مما ينعكس على تحسين أدائها في جوانب متعددة.					
25.	تطبق المنشأة مقاييس ماليه وغير ماليه في قياس أداء المنشأة.					
26.	تضع الشركة مقاييس للأداء المالي فيها ومدى تحقيق الأرباح.					
27.	تضع الشركة مقاييس لمعرفة مدى رضا الزبائن عن منتجات الشركة.					
28.	يتم قياس العمليات الداخلية في الشركة والعمل على تطوير آلية العمل.					
29.	تقوم بطاقة الأداء المتوازن على مبدأ السبب والتأثير (Cause & Effect) أي أن النمو والتعلم يؤدي إلى تحسين العمليات الداخلية وهذا يؤدي إلى تحسين رضا العملاء وبالتالي تحسين المعايير الماليه لقياس الأداء المالية.					

الجزء السادس: أسلوب 6 سيجما (Six Sigma):

هي عملية طريقة لتحسين العملية التي تعتمد على تقنيات التغذية الراجعة للعملاء والاساس الحقيقي لجمع البيانات وتحليلها التي تولد ملا يزيد عن 3.4 عيب لكل مليون فرصة، ويعتبر هذا المعدل منخفض جدا من العيوب، وعادة ما يرتبط بالعيوب الصفرية.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
30.	تتبنى إدارة الشركة منهجية 6 سيجما.					
31.	تم تدريب الموظفين في الشركة على منهجية 6 سيجما.					
32.	يشارك كافة العاملين في تحقيق الجودة بدءاً بالتصميم وانتهاء بتسليم المنتج.					
33.	يوجد قسم لاستلام مقترحات العملاء حول المنتج وتهتم الشركة بشكاوي العملاء.					
34.	تتبع الشركة نظام لتقليل العيوب الإنتاجية لحساب جودة منتجاتها من أجل تطوير منتجاتها بما يتلائم مع رغبات العملاء.					
35.	يتطلب تطبيق اسلوب 6 سيجما التعاون غير المحدود بين أفراد الشركة من خلال تكوين فرق العمل.					
36.	يتطلب أسلوب 6 سيجما لقياس الجودة الوقاية بدلا من الرقابة الذي يستنزف الطاقات البشرية والمالية.					
37.	لقد استفادت الشركة من تطبيق 6 سيجما في تحسين الأداء.					

الجزء السابع: أسلوب التكلفة المستهدفة ("TC" Target Cost):

أحد الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لتخفيض التكاليف عن طريق تحديد الحد الاقصى للتكلفة المسموح بها للمنتج ومن ثم تطوير النموذج او المنتج الذي يمكن ان يكون مربح للحد الاقصى من رقم التكلفة المستهدفة. ويتم احتساب التكلفة المستهدفة للمنتج من خلال البدء في توقع سعر البيع للمنتج ومن ثم خصم الربح المطلوب على النحو التالي:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المتوقع – الربح المطلوب

ثم يتم منح الفريق مسؤولية تطوير وتصميم المنتج بحيث لا يزيد عن التكلفة المستهدفة

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
38.	تتبنى إدارة الشركة أسلوب التكلفة المستهدفة ولذا تعتمد على تحديد الكلف حسب السعر والربح المحددين مسبقاً.					
39.	تعتمد إدارة الشركة على بيانات التكلفة المستهدفة في عملية اتخاذ قرارات عند طرح منتج جديد.					
40.	يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات مرغوبة من قبل العميل.					
41.	يؤدي إتباع أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تقديم منتجات يمكن للعميل تحمل سعرها.					
42.	يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم.					
43.	تعمل الشركة على تحديد هامش الربح للمنتج قبل الإنتاج.					
44.	تشكل الشركة فريق عمل متخصص لدراسة تكاليف الإنتاج المستهدفة مسبقاً.					
45.	تسعى الشركة إلى خفض تكاليف المنتج في مرحلة مبكرة من الإنتاج.					
46.	الأسلوب التقليدي في التسعير يقوم على أساس المعادلة التالية: سعر السوق = التكلفة الكلية الواقعية + الربح المستهدف بينما حسب التكلفة المستهدفة تكون المعادلة كما يلي: التكلفة المستهدفة التي يجب أن تلتزم بها المنشأة = السعر الحالي في السوق حسب المنافسة – الربح المستهدف.					

الجزء الثامن: أسلوب هندسة القيمة (VE" Value Engineering"):

الأسلوب الذي عن طريقه تستطيع المنظمة تخفيض التكلفة المبدئية إلى التكلفة المستهدفة لأن كل عنصر من المنتج يدخل لتحديد كيف يمكن تخفيض التكلفة مع المحافظة على جودة وأداء المنتج.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
47.	تتبع الشركة أسلوب منهجي لتحسين قيمة السلع والمنتجات عن طريق فحص ومراقبة العمليات والأنشطة التشغيلية.					
48.	تعتمد الشركة على خطة عمل تحليل سلسلة القيمة متعددة المراحل لدراسة وتقويم الوظائف التي يؤديها المنتج.					
49.	تتبنى الشركة منهج التفكير المنظم لتقييم الخيارات البديلة وذلك من خلال جمع البيانات عن العمليات والعاملين في الشركة، وتوفير البدائل الممكنة للوصول إلى بدائل أفضل.					
50.	يتم التركيز على الأنشطة التشغيلية والتكلفة لتحقيق القيمة.					
51.	تهتم الإدارة بحرية الطرح والإبداع والإبتكار وتقدم الحوافز لذلك.					
52.	تسعى الشركة إلى بناء علاقة وثيقة مع زبائنها، وتلبية احتياجاتهم وتوجد إدارة خاصة لإدارة العلاقات مع الزبائن والحفاظ على ولائهم.					
53.	تعتمد الشركة للحصول على المواد الخام من أكثر من جهة تزويد، لتتمكن من الاختيار بين البدائل، ولضمان الحفاظ على سير العمليات وتلبية الطلبات دون تأخير.					

الجزء التاسع: أسلوب التحسين المستمر (KC" Kaizen Cost"):

هو مجموعة من الإجراءات تعمل على تخفيض التكاليف خلال مرحلة الإنتاج في دورة حياة المنتج وذلك من خلال عمل تحسينات صغيرة ومستمرة اثناء الإنتاج في الآلات والمواد والعمل وطرق الإنتاج من خلال تشجيع الاقتراحات والأفكار من قبل فرق العمل في المصنع بدلا من التحسينات والتطويرات الجذرية الكبيرة التي يولدها التجديد والابتكارات الضخمة.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
54.	تقوم الشركة بتعديلات مستمرة في عمليات الإنتاج لتتلائم واحتياجات المستهلك.					
55.	تسعى إدارة الشركة لتقليل التالف الذي ينعكس إيجابياً على تخفيض التكاليف من خلال التحسين المستمر.					
56.	تطبق الشركة أدوات الجودة لتحديد نقاط الخلل ومعالجتها.					
57.	تشجع إدارة الشركة فريق العمل والعاملين على تقديم أفكارهم ومقترحاتهم حول تطوير وتحسين أداء الشركة.					

الجزء العاشر: أسلوب الموازنات التخطيطية (Budget Planning):

هي خطة مالية كمية تغطي أوجه النشاط المختلفة للوحدة الاقتصادية لفترة مالية مستقبلية.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
.58	تعتمد الشركة على الموازنات التخطيطية كمعيار أداء يتوقع الوصول إليه من قبل العاملين.					
.59	تتم مراعاة المبادىء العلمية الخاصة بإعداد الموازنات عند صياغتها في شركتكم.					
.60	تعد الموازنات التخطيطة بحيث تشمل جميع أوجه النشاط في الشركة.					
.61	تعد الموازانات التخطيطية بحيث تراعي الخطط الفرعية وتنسق بينهما وبين الأهداف الرئيسية.					
.62	تراعي الموازنات مبدأ المرونة عند إعدادها.					
.63	يعتمد إعداد الموازنة على مشاركة جميع المستويات الإدارية في إعدادها.					
.64	يتم إعداد الموازنة لعدة مستويات من النشاط					
.65	لا تستخدم الموازنات التخطيطية كوسيلة لتوقيع العقوبات على العاملين بالشركة وإنما لتحفيزهم على العمل وزيادة انتاجيتهم بوجود نظام حوافز مناسب.					
.66	تكون الموازنات التخطيطية واقعية قابلة للتحقق والوصول إليها بما يشجع العاملين للإلتزام بها والعمل على تحقيقها.					
.67	مراعاة النواحي السلوكية عند إعداد الموازنات التخطيطية					
.68	يؤدي تطبيق الموازنات التخطيطية إلى تحقيق التنسيق والتواصل بين أقسام الشركة وكذلك قياس الأداء وتحفيز المديرين للعمل بسبب وجود أسلوب التحفيز المرتبط الموازنة.					

الجزء الحادي عشر: أسلوب التكاليف المعيارية (Standard Cost):

هي مقياساً لما يجب أن تكون عليه تكلفة المنتج، أو أداة مقارنة بين التكاليف الفعلية والمتوقعة للتعرف على مدى كفاءة وفعالية الأداء الفعلي.

الرقم	الإجراء	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
69.	تقوم الشركة بإعداد معايير للمواد والأجور المباشرة.					
70.	تقوم الشركة بإعداد معايير أو تقديرات للتكاليف الإضافية (مباشرة أو غير مباشرة).					
71.	تقوم الشركة بإعداد المعايير لفترة الموازنة بأكملها.					
72.	يتم إعداد المعايير بناء على أسس موضوعية مع مراعاة ظروف الإنتاج الطبيعية.					
73.	يتم إعداد معايير بناءّ على التكاليف الفعلية لفترات سابقة.					
74.	التكاليف المعيارية وسيلة لتحقيق الرقابة على عناصر التكلفة المباشرة وغير المباشرة عن طريق تحديد الإنحرافات ومعرفة أسبابها والعمل على معالجتها.					

الجزء الثاني عشر: أسلوب التكاليف المتغيرة (الحدية) (Variable Cost):

هي الزيادة (التغير) في التكاليف الكلية الناتجة عن زيادة (تغير) حجم النشاط بمقدار وحدة النشاط الحدية.

الرقم	الإجراء	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
.75	يتم تحديد وحدة المنتج بحيث تشمل المواد والأجور المباشرة والتكاليف الإضافية غير المباشرة المتغيرة فقط.					
.76	يتم تحميل التكاليف الصناعية الثابتة غير المباشرة على حساب الأرباح والخسائر.					
.77	يتم اعتبار المصاريف الإدارية والبيعية الثابتة مصاريف فترة تحمل على حساب الأرباح والخسائر.					
.78	يتم تقييم مخزون آخر المدة من المنتجات تحت التشغيل وتامة الصنع على أساس التكلفة المتغيرة.					
.79	يتم تحديد المساهمة الحدية للوحدة بطرح التكلفة المتغيرة للوحدة من سعر بيع الوحدة وهو يمثل مدى مساهمة الوحدة في تغطية التكاليف الثابتة.					

الجزء الثالث عشر: أسلوب تحليل نقطة التعادل (Breakeven Point):

هي النقطة التي يكون فيها صافي ربح المنشأة مساوٍ للصفر، ويمكن التعبير عنها على أنها الحالة التي يكون عندها: إجمالي الإيرادات = إجمالي التكاليف المتغيرة + إجمالي التكاليف الثابتة

الرقم	الإجراء	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
80.	تقوم الشركة بالفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة.					
81.	تقوم الشركة بتحليل التكاليف المختلطة إلى شقيها المتغير والثابت.					
82.	تقوم الشركة بدراسة تأثير تغير أسعار بيع المنتجات على الربحية.					
83.	تقوم الشركة بدراسة تأثير تغير حجم الإنتاج على الربحية.					
84.	تقوم الشركة بدراسة تأثير تغير التكاليف الثابتة والمتغيرة على الربحية.					
85.	يستخدم تحليل التعادل في التخطيط لتحديد حجم النشاط الذي يحقيق مستوى معين من الأرباح.					
86.	تقوم الشركة بتحليل التعادل على أساس العلاقة الخطية بين متغيرات الحجم والربح والتكلفة.					

الجزء الرابع عشر: أسلوب محاسبة المسؤولية:

عبارة عن نظام يقوم بتجميع وإعداد تقارير دورية عن المعلومات المتعلقة بالتكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية موجود في المنشأة، بهدف تمكين الإدارة العليا من القيام بوظيفة التخطيط والرقابة على أداء هذه المراكز.

الرقم	الإجراء	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
87.	يوجد في الشركة هيكل تنظيمي واضح يوضح الصلاحيات والمسؤوليات لكل مدير في الشركة.					
88.	يتم تحديد مراكز المسؤولية بصورة دقيقة وفقاً للهيكل التنظيمي.					
89.	يوجد معايير أداء مكتوبة لكل مركز مسؤولية.					
90.	تتفق معايير الأداء لمراكز المسؤولية مع أهداف الشركة.					
91.	تقوم الشركة بإعداد تقارير الأداء لكل مركز مسؤولية.					
92.	يتم تقييم الأداء وإعداد التقارير بصورة دورية للعاملين.					
93.	تحقق الشركة التوازن بين المساءلة والرقابة (Controllability & Accountability) عند تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية.					

ملاحظات أخرى لم يتم ذكرها في الإستبانة:

قائمة الشركات عينة الدراسة

التسلسل	رقم الشركة	الرمز الحرفي	اسم الشركة	قطاع الصناعة
1	141012	DADI	دار الدواء للتنمية والإستثمار	الأدويه والصناعات الطبيه
2	141023	APHC	المركز العربي للصناعات الدوائية والكيماوية	الأدويه والصناعات الطبيه
3	141073	MPHA	الشرق الأوسط للصناعات الدوائية والكيماوية والمستلزمات الطبية	الأدويه والصناعات الطبيه
4	141204	JPHM	الأردنية لإنتاج الأدوية	الأدويه والصناعات الطبيه
5	141219	PHIL	فيلادلفيا لصناعة الأدوية	الأدويه والصناعات الطبيه
6	141074	UTOB	مصانع الإتحاد لإنتاج التبغ والسجائر	التبغ والسجائر
7	141006	AALU	العربية لصناعة الألمنيوم (آرال)	الصناعات الاستخراجية والتعدينية
8	141011	NAST	الوطنية لصناعة الصلب	الصناعات الاستخراجية والتعدينية
9	141018	JOPH	مناجم الفوسفات الأردنية	الصناعات الاستخراجية والتعدينية
10	141042	JOCM	مصانع الإسمنت الأردنية	الصناعات الاستخراجية والتعدينية
11	141043	APOT	البوتاس العربية	الصناعات الاستخراجية والتعدينية
12	141070	JOST	حديد الأردن	الصناعات الاستخراجية والتعدينية
13	141091	NATA	الوطنية لصناعات الألمنيوم	الصناعات الاستخراجية والتعدينية
14	141203	TRAV	الترافرتين	الصناعات الاستخراجية والتعدينية
15	141220	MANS	المتحدة لصناعة الحديد والصلب	الصناعات الاستخراجية والتعدينية
16	141221	JMCO	رخام الأردن	الصناعات الاستخراجية والتعدينية
17	141038	WOOD	الأردنية للصناعات الخشبية (جوايكو)	الصناعات الهندسية والانشائيه
18	141065	RMCC	الباطون الجاهز والتوريدات الإنشائية	الصناعات الهندسية والانشائيه
19	141098	ASPMM	العربية لصناعة المواسير المعدنية	الصناعات الهندسية والانشائيه

الصناعات الهندسية والانشائيه	القدس للصناعات الخرسانية	AQRM	141208	20
الصناعات الهندسية والانشائيه	أساس للصناعات الخرسانية	ASAS	141214	21
الطباعة والتغليف	الإقبال للطباعة والتغليف	EKPC	141100	22
المواد الغذائية والمشروبات	الأردنية لتجهيز وتسويق الدواجن ومنتجاتها	JPPC	141002	23
المواد الغذائية والمشروبات	الألبان الأردنية	JODA	141004	24
المواد الغذائية والمشروبات	الوطنية للدواجن	NATP	141084	25
المواد الغذائية والمشروبات	دار الغذاء	NDAR	141094	26
المواد الغذائية والمشروبات	عافية العالمية (الأردن)	AICG	141206	27
صناعات الكهربائية	الوطنية لصناعة الكوابل والأسلاك الكهربائية	WIRE	141039	28
صناعات الكهربائية	العربية للصناعات الكهربائية	AEIN	141072	29
صناعات الكهربائية	مصانع الكابلات المتحدة	UCIC	141215	30
صناعات الكيماوية	الصناعات البتروكيماوية الوسيطة	IPCH	141217	31
صناعات الملابس والجلود والنسيج	مصانع الأجواخ الأردنية	JOWM	141014	32
صناعات الملابس والجلود والنسيج	الزي لصناعة الألبسة الجاهزة	ELZA	141061	33
صناعات الملابس والجلود والنسيج	إتحاد النساجون العرب	ARWU	141212	34
صناعات الورق والكرتون	مصانع الورق والكرتون الأردنية	JOPC	141017	35

قائمة محكمي الاستبانة

الرقم	الاسم	الرتبة العلمية	التخصص	الجامعة/الجهة
1	احمد حلمي جمعة	أستاذ دكتور	محاسبة	جامعة أم القرى/السعودية
2	أحمد مخادمة	أستاذ دكتور	محاسبة	جامعة مؤتة
3	توفيق عبدالجليل	أستاذ دكتور	محاسبة	الجامعة الأردنية
4	جبرائيل كحالة	أستاذ دكتور	محاسبة	جامعة العلوم التطبيقية
5	حسام الدين خداش	أستاذ دكتور	محاسبة	جامعة العلوم التطبيقية
6	خليل الرفاعي	أستاذ دكتور	محاسبة	جامعة البلقاء التطبيقة/كلية عمان الجامعية
7	عبدالرزاق شحادة	أستاذ دكتور	محاسبة	جامعة الزيتونة
8	عبدالناصر نور	أستاذ دكتور	محاسبة	جامعة الزرقاء
9	عماد الشيخ	أستاذ دكتور	محاسبة	جامعة العلوم التطبيقية
10	محمد ابونصار	أستاذ دكتور	محاسبة	الجامعة الأردنية
11	محمد ياسين رحاحلة	أستاذ دكتور	محاسبة	جامعة آل البيت
12	مؤيد الفضل	أستاذ دكتور	محاسبة	جامعة مؤتة
13	ميشيل سويدان	أستاذ دكتور	محاسبة	جامعة اليرموك
14	نبيل الحلبي	أستاذ دكتور	محاسبة	جامعة عمان العربية
15	هيثم العبادي	أستاذ دكتور	محاسبة	جامعة عمان العربية
16	يسري سامي أمين	أستاذ دكتور	محاسبة	جامعة قناة السويس/مصر
17	يوسف سعادة	أستاذ دكتور	محاسبة	جامعة العلوم التطبيقية
18	أسامة شعبان	أستاذ مشارك	محاسبة	جامعة الزيتونة
19	سليمان بشتاوي	أستاذ مشارك	محاسبة	جامعة الإسراء
20	محمد المومني	أستاذ مشارك	محاسبة	جامعة جدارا
21	محمد النوايسة	أستاذ مشارك	محاسبة	جامعة الزيتونة
22	محمد فوزي شبيطة	أستاذ مشارك	محاسبة	جامعة عمان العربية
23	نمر سليحات	أستاذ مشارك	محاسبة	جامعة عمان العربية
24	ياسين العيسى	أستاذ مشارك	محاسبة	جامعة العلوم الاسلامية العالمية
25	ريم مطاحن	أستاذ مساعد	محاسبة	كلية حطين
26	سامر العكور	أستاذ مساعد	محاسبة	جامعة العلوم الاسلامية العالمية
27	سيما ابوكركي	أستاذ مساعد	محاسبة	شركة مناجم الفوسفات الاردنية

تم بحمد الله